

JAILSON CORREA BENTO

**Contextualização da atuação do profissional de controladoria na gestão empresarial:
Funções, responsabilidades e exigência do mercado em relação as atribuições do
controller.**

**Monografia apresentada ao Departamento de
Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais
Aplicadas da Universidade Federal do Paraná,
como requisito para obtenção do título de
especialista em Controladoria
Prof. Orientador: Vicente Pacheco.**

**Curitiba
2005**

“Os momentos mais esplêndidos da vida não são os chamados dias de êxito, mas sim, aqueles dias em que, saindo do desânimo e do desespero, sentimos erguer-se dentro de nós um desafio: a vida e a promessa de futuras realizações”.

(Gustavo Flaubert)

AGRADECIMENTOS

A Deus, por não nos abandonar nas horas de dúvidas e de desânimo e nos iluminar para que tivéssemos perseverança e força de vontade para concluir mais esta etapa de nossas vidas.

Aos familiares e minha esposa, que no decorrer do curso nos apoiaram e dividiram conosco as dificuldades.

A todos os professores, que com a humildade de verdadeiros mestres, não exitaram em passar seus conhecimentos, enriquecendo nosso saber, durante este tempo que tivemos juntos.

Ao meu orientador: Prof. Vicente Pacheco, pela dedicação e atenção demonstrada, não medindo esforços para esclarecer nossas dúvidas, nos momentos em que precisamos.

DEDICATÓRIA

À minha esposa que compartilhou comigo todos os momentos de dificuldade e me estimulou a prosseguir caminhando para que hoje pudesse estar realizando esta etapa de minha vida pessoal e profissional.

Jailson Correa Bento

RESUMO

BENTO, J. C. Contextualização da atuação do profissional de controladoria na gestão empresarial: Funções, responsabilidades e exigência do mercado em relação as atribuições do controller.

Este trabalho teve como objetivo, apontar no contexto atual qual a efetiva atuação do profissional de controladoria dentro do mercado, principalmente, brasileiro. Através de consulta a literatura da área e também periódicos específicos da área em questão, ligados a Contabilidade e a Controladoria, buscamos encontrar definições e conceitos das funções históricas, identificadas pela literatura e também atuais, dentro das necessidades do mercado. Através de utilização de pesquisas efetuadas por outros autores, buscamos identificar as funções procuradas pelas empresas e se os profissionais estão preparados para desempenha-las. Nos deparamos com uma literatura, ainda “pobre” em relação a área de controladoria e funções mais atuais do *controller*. Sendo que, a literatura existente é baseada e centrada em autores de renome e os conceitos pouco modificam, além de não terem sofrido atualizações, sendo fontes das pesquisas realizadas na área; foi procurado trazer conceitos mais atuais, através de pesquisas realizadas com visão mais prática e direcionadas ao mercado de trabalho e funções exercidas pelo *controller* neste contexto. Além da visão trazida por diversos autores que conceituam o início da atividade do profissional de Controladoria, procuramos identificar também através de artigos de alguns profissionais da área, a real necessidade do mercado e sua alteração no sentido de funções exercidas e a serem executadas pelos profissionais que atuam hoje na área. Identificamos que há uma real necessidade de se identificar melhor a realidade atual do profissional, traçando um perfil mais apropriado a conjuntura, principalmente brasileira, do novo profissional de Controladoria e de Contabilidade, uma vez que há uma íntima ligação entre a atuação contábil e as funções a serem exercidas e procuradas para o *controller*. Uma abordagem que procuramos dar também é com relação ao risco profissional, que não é tocada na literatura existente, mas ressaltamos que é muito importante, devido às mudanças na legislação que fazem com que o profissional de Contabilidade e Controladoria, tenha uma preocupação especial com este aspecto, o do “Risco”, pois aí reside um fato de extrema relevância no seu exercício profissional, sendo o único profissional com dupla responsabilidade. Como conclusão, podemos identificar que existe uma necessidade de busca de aprimoramento por parte do profissional que atua nesta área. Isto é uma realidade da qual o profissional não pode fugir, pois é cobrança e exigência do mercado e em todas as identificações das funções do profissional de Controladoria ficou evidenciada esta necessidade. Além disto, procuramos identificar também que o profissional de Controladoria atualmente, tem uma performance e atuação extremamente diferenciada, em relação ao início desta atividade no meio empresarial, pelo idos de 1960, quanto a atividade de *controller*, começou a surgir com uma origem sólida e conceitos firmados a respeito da necessidade que se apresentava até então pelos empresários contratantes destes profissionais.

Palavras chave: Controladoria; Contabilidade; Controller; Contabilista; Controles.

SUMARIO

I.	INTRODUÇÃO.....	8
1.1.	APRESENTAÇÃO.....	8
1.2.	PROBLEMATIZAÇÃO.....	8
1.3.	QUESTÕES ESPECÍFICAS.....	9
1.4.	PRESSUPOSTOS.....	9
1.5.	OBJETIVOS.....	10
1.5.1.	Objetivo Geral.....	10
1.5.2.	Objetivos Específicos.....	11
II.	METODOLOGIA.....	12
2.1.	TIPO DE PESQUISA.....	12
2.2.	ÁREA DE ABRANGÊNCIA.....	12
2.3.	PASSOS DA PESQUISA.....	12
2.4.	PESQUISA TEÓRICA.....	13
III.	DESENVOLVIMENTO.....	14
3.1.	A CONTROLADORIA.....	14
3.1.1.	Que é Controladoria: conceitos.....	15
3.1.2.	Ramo de Conhecimento.....	15
3.1.3.	Unidade Administrativa.....	17
3.2.	A CONTROLADORIA: GERADORA DE INFORMAÇÕES PARA SUBSIDIAR DECISÕES.....	19
3.2.1.	Sistema de informações.....	21
3.2.2.	Sistema contábil de informações.....	28
3.3.	COMO SURTIU A PROFISSÃO: CONTROLLER.....	36
3.3.1.	Funções do controller: definições.....	37
3.3.2.	Funções procuradas pelas empresas: pesquisas.....	42
3.4.	O PERFIL ATUAL E O PAPEL DO PROFISSIONAL DE CONTROLADORIA, DENTRO DA NECESSIDADE DO MERCADO DE TRABALHO.....	45
3.4.1.	O Perfil Profissional do Controller na atualidade.....	48
3.4.2.	O Risco Profissional.....	57
IV.	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	63
V.	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	65

I. INTRODUÇÃO

1.1. APRESENTAÇÃO

A Controladoria como área de atuação tem se mostrado cada vez mais relevante, dentro dos aspectos atuais da Contabilidade e como profissão, pois a área em si, bem como a profissão é profundamente valorizada dentro de contexto de gestão empresarial moderna.

A profissão de *controller* se mostra atrativa, não só pela motivação econômica, mas também pela posição de destaque a que remete o profissional dentro da hierarquia organizacional, uma vez que o *controller* é hoje, um profissional de fundamental importância dentro do aspecto decisório, em diversos âmbitos da estrutura da empresa, opinando e dando subsídios aos Diretores e gestores de área, com informações confiáveis e com a solidez necessária ao desenvolvimento de um bom trabalho de planejamento.

Este estudo terá como base a revisão bibliográfica para uma abordagem deste aspecto, ou seja, traçar um perfil do profissional moderno de Contabilidade ou Controladoria e ainda, encontrar dentro das informações pesquisadas, a conceituação das novas funções exercidas pelo profissional de Controladoria, no contexto atual, principalmente no mercado brasileiro.

1.2. PROBLEMATIZAÇÃO

Existe atualmente, uma carência por literatura relacionada ao profissional de Controladoria, principalmente quanto às características e funções determinantes no exercício de suas atividades.

A intenção do trabalho em si, é procurar a determinação de um perfil, dentro das abordagens delimitadas e também, com base nos estudos efetuados por profissionais e estudiosos da área, no que tange a uma melhor caracterização do profissional brasileiro que exerce o papel de *controller*, dentro da empresa brasileira.

A parte que conceitua a Controladoria, apesar de atuação há algum tempo dentro do Brasil de atividades relacionadas a Controladoria, é extremamente ligada aos conceitos onde a profissão teve sua origem, ou seja, nos Estados Unidos, sendo os autores americanos, a principal fonte de inspiração quando o assunto é relacionado a Controladoria e ao profissional de atuação nesta área, que utiliza um termo importando, o *controller*, ou profissional de controle. E dentro desta visão procurou-se trazer abordagens de profissionais da área que vivem este momento de grande expressão desta ramificação profissional da Contabilidade e que contribuem, de forma a prestarem alguns esclarecimentos e também observarem novos conceitos e variações, já nacionalizadas para a atuação deste profissional.

1.3. QUESTÕES ESPECÍFICAS

Em função da problematização, procurou-se direcionar a pesquisa formulando as seguintes questões:

1. Qual o perfil atual do profissional de controladoria, principalmente no Brasil?
2. O *controller* está efetivamente executando suas funções dentro das empresas?
3. Quais são as funções exercidas pelo profissional de Controladoria Brasileiro e o que o mercado exige como requisito para atuação nesta área?
4. Existe liberdade para atuação e quais os riscos profissionais na área?

1.4. PRESSUPOSTOS

Diante da abordagem realizada, elaborou-se os seguintes pressupostos:

Hoje o perfil do profissional que atua em Controladoria modificou-se bastante em relação a década de 60, quando apareceram os primeiros profissionais executando as funções básicas deste profissional. Passados quarenta e cinco anos, esta profissão se solidifica no Brasil e começa a ganhar conceitos adaptados de forma a trazer a nossa realidade regional, um perfil diferenciado para o atendimento

de diversos requisitos necessários a sobrevivência das empresas, contanto com a ajuda deste profissional.

O profissional de Controladoria ainda encontra resistências por parte de empresários em relação a restringir sua forma de atuação, por pura falta de esclarecimento. Mas, independente disto hoje a sua autonomia de ação é diferenciada, “sentando à mesa” na etapa de decisões finais, em relação a rumos a serem tomados e ao planejamento de todas as ações relacionadas a empresa como um todo e sua continuidade.

Se torna clara a exigência pela capacitação para atuação dentro da área de Controladoria e realmente dentro do mercado competitivo, é uma exigência, pois requer deste, atualização constante sob diversos aspectos: ambientais, econômicos, conjunturais, fazendo com que o profissional não tenha olhos somente para focos de atuação já “claros” para a profissão. Há necessidade de mais, e os anúncios de vagas na área são bastantes explícitos em relação a isso.

Para uma boa atuação do profissional de Controladoria, existe a necessidade de relativa autonomia, uma vez para que o diagnóstico seja feito e o remédio seja dado, há que se ter a demonstração bastante objetiva do desejo de tratamento. O seu relacionamento precisa ser muito bom, para que possa atuar e sem traumas, dentro de todas as áreas da empresa, despertando confiabilidade e força na hora de decidir, expressando também uma característica que deve existir neste profissional, a de liderar, de forma bastante coerente e visando resultados.

1.5. OBJETIVOS

Como forma de estruturar a abrangência do trabalho descreve-se os seguintes objetivos.

1.5.1. Objetivo Geral.

Proporcionar maiores conhecimentos em relação ao profissional de Controladoria, objetivando traçar um perfil atual deste profissional e de suas funções.

1.5.2. Objetivos específicos

- Estabelecer conceitos sobre funções e formas de atuação dentro da Controladoria;
- Definir um perfil do profissional de controladoria, no momento atual;
- Verificar se o *controller* está efetivamente cumprindo com suas funções;
- Identificar as funções atuais do *controller*;
- Verificar as exigências feitas pelo mercado em relação a atuação profissional.

II. METODOLOGIA

2.1. TIPO DE PESQUISA

A presente pesquisa é de caráter descritivo, onde pretende-se expor as características do profissional e funções relacionadas ao *Controller*.

Em relação ao meio de investigação, será utilizada a bibliográfica, onde se fará estudo sistematizado com base em material publicado em livros, jornais e revistas especializadas; material este de acesso ao público, em geral.

2.2. ÁREA DE ABRANGÊNCIA

A investigação abrange as áreas de Ciências Contábeis, na Controladoria, com enfoque na atuação profissional do *controller*, suas funções e responsabilidades.

2.3. PASSOS DA PESQUISA

1. Escolha do tema e discussão com especialista da área;
2. Leitura da bibliografia pertinente ao assunto;
3. Redação dos textos;
4. Reunião com o professor orientador;
5. Seleção de textos literários para estudo sobre o assunto;
6. Redação da pesquisa;
7. Produção gráfica da pesquisa;
8. Revisão e correção literária e gráfica da pesquisa.

2.4. PESQUISA TEÓRICA

Primeiramente será feita a busca de materiais (livros, artigos de jornais, revistas, internet, etc.) sobre o assunto abordado. Logo após será feita a leitura do material colhido e então uma análise e seleção do material mais útil. Serão realizadas anotações que servirão como base para a elaboração da Revisão de Literatura.

Através desta consulta a literatura e aos periódicos da área, se buscará atender as expectativas em relação a obtenção de material relativo ao assunto mencionado.

III – DESENVOLVIMENTO

3.1. A CONTROLADORIA

Na introdução ao capítulo que trata da Controladoria na obra: *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica, sob a coordenação do Prof. Armando Catelli*, fica aberto e explícito o dilema vivido pelo profissional que deseja embrenhar-se pela atuação profissional nesta “seara”. (CATELLI, 2001, p. 343).

Fica claro também que há a necessidade de uma evolução do profissional que atua na área contábil, onde opinam que:

“o debate e as críticas quanto à ineficiência da Contabilidade tradicional – ortodoxa e enraizada nos princípios fundamentais de contabilidade – enquanto construtora e mantenedora de sistemas de informações, responsável por suprir os gestores com informações úteis e em tempo hábil na condução do processo de gestão das atividades empresariais, já data de algum tempo.

Essas críticas reacenderam-se com mais intensidade a partir da segunda metade dos anos 80, com a obra de Johnson e Kaplan, Relevante lost, em que os autores são taxativos ao afirmarem que

“os atuais sistemas contábeis para a administração são inadequados para o meio ambiente”. (Johnson & Kaplan, 1987, p. 24)

Essas reflexões de Johnson & Kaplan, levaram alguns pesquisadores a apoiar uma total ruptura com a Contabilidade (GUERREIRO CATELLI, 1994).

Entretanto uma gestão efetiva com foco no aspecto de continuidade da organização tem que levar em conta os dados e a relevância de informações que fazem parte do passado e o seu aspecto enquanto subsídio para basear soluções e viabilizações de resultado futuro.

Com este aspecto da Contabilidade tradicional, não representar adequadamente uma fornecedora de informações úteis e relevantes, destinadas ao uso de gestores, surge a necessidade de se buscar construir alternativas fazer com que este elo entre Contabilidade e Gestão aconteça.

Emergindo destes conceitos, que contestam e colocam a prova a relevância e utilidade das informações contábeis surge a Controladoria, como evolução natural

da Contabilidade até então praticada visando solucionar este impasse criado entre a parte Gestora e a responsabilidade contábil neste processo.

3.1.1. Que é Controladoria: Conceitos

“A Controladoria não pode ser vista como um método, voltado ao como fazer. Para uma correta compreensão do todo, devemos cindí-la em dois vértices: o primeiro como um ramo do conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual, e o segundo como órgão administrativo respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações.” (CATELLI, 200, p. 344).

3.1.2. Ramo do conhecimento

Apoiados nesta visão da Controladoria enquanto ramo de conhecimento, na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar, esta é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informações e Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos Gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões acertadas. (CATELLI, 2001, p. 344).

Existem algumas premissas que são básicas e que sustentam o enfoque da Controladoria como ramo de conhecimento:

- a empresa é constituída sobre o pressuposto da continuidade;
- a empresa é um sistema em constante interação com seu ambiente;
- o resultado econômico é o melhor indicador da eficácia empresarial;
- o resultado econômico é a base para a tomada de decisões;
- o Modelo de Gestão – derivado das crenças e valores – será a carta magna que corresponde a um conjunto de definições relativas ao processo de gestão empresarial;
- as atividades empresariais são conduzidas, de forma estruturada, por um Processo de Gestão que analiticamente corresponde ao Planejamento, Execução e Controle;

➤ as informações requeridas pelos Gestores são devidamente suportadas por sistemas de informações.

Nos utilizando deste conceito definido sob a coordenação do professor Catelli, em sua obra, podemos dizer que a Controladoria sob este aspecto está voltada a modelar a correta mensuração da riqueza (patrimônio dos agentes econômicos), a estruturação do modelo de gestão – notadamente os relacionados com os aspectos econômicos da entidade, incluindo os modelos de decisão e informação – e do sistema de informações. A interação multidisciplinar é verificada pela agregação de conceitos das áreas de economia, administração e sistema de informação, entre outras.

Ainda enfocando a controladoria como ramo de conhecimento, os objetos de estudo da área serão amplos, abrangendo o modelo de gestão, processo de gestão, modelo organizacional, modelo de decisão (teoria da decisão), modelo de mensuração (teoria da mensuração), modelo de identificação e acumulação e modelo de informação (teoria da informação).

Esta concepção cria um conceito de solidez, pois pensando a Controladoria como ramo de conhecimento, pensamos em criação e desenvolvimento de novos pensamentos e novas abordagens, onde a sua amplitude é inegável e a sua força geradora é bem clara. Pois em um ambiente cultural, cada vez mais elevado, de cobranças por praticidade e resultados efetivamente palpáveis surge uma idéia da controladoria, não só como uma área estática dentro da organização, mas também como uma área formadora de opinião e de estudos relevantes.

Se analisarmos o entendimento de GALBRAITH (1967 apud HARRISON, 1975, p. 107) de que tecnologia: *“significa a sistemática aplicação científica ou outros conhecimentos organizados para tarefas práticas...”*, isto põe fim a dúvida na compreensão que se estabelece entre teoria e prática e que muitas pessoas não conseguem ter mais claramente, de que é preciso parar e pensar, além de planejar para que se obtenha resultados, gerando como frutos: novas tecnologias e visões mais abrangentes e com alcance significativo dentro de um contexto onde a controladoria pôde definir modelo de gestão econômica e o desenvolvimento e construção dos sistemas de informações num contexto de Tecnologia de Gestão.

3.1.3. Unidade administrativa

“Como uma unidade administrativa a Controladoria é responsável pela coordenação e disseminação desta Tecnologia de Gestão – quanto ao conjunto teoria, conceitos, sistemas de informações – e também, como órgão aglutinador e direcionador de esforços dos demais gestores que conduzam à otimização do resultado global da organização.” (CATELLI, 2001, p. 345-347)

Dentro desta visão, a Controladoria se materializa em uma área de atuação e responsabilidades bem definidas, que tem como atividades:

- **desenvolvimento de condições para a realização da gestão econômica:** visto que as decisões tomadas na condução das atividades têm como foco o resultado econômico, significa que os gestores devem estar de posse de instrumentos adequados, bem como devidamente treinados;
- **subsídio ao processo de gestão com informações em todas as suas fases:** os sistemas de informações devem ser disponibilizados para uso direto do gestor, de modo que as informações sejam oportunas;
- **gestão de sistemas de informações econômicas de apoio às decisões:** os sistemas de informações devem propiciar informações que reflitam a realidade físico-operacional. A Controladoria é a responsável pela gestão operacional;
- **apoio à consolidação, avaliação e harmonização dos planos das áreas:** é a maneira de consistir a otimização do todo, constituindo-se num elemento catalisador da sinergia necessária para a otimização do resultado global.

Neste sentido a Controladoria se estabelece e se fortalece com área coordenadora das informações sobre a gestão econômica e em conjunto com os gestores, podem definir rumos em direção a tomada de decisões que solidifiquem uma otimização nos resultados da organização.

Estudos recentes apontam que administração e tomada de decisão, são sinônimos, portanto a ênfase que é dada a qualidade da informação disponível para esta tomada de decisão é essencial para uma boa decisão.

Sendo que, o ponto de partida para uma administração eficiente pode, desse modo, ser visto pela habilidade de especificar corretamente as necessidades informacionais, e esta habilidade é propriamente função da definição dos objetivos,

traduzidos no planejamento, capacidade de controle e determinações organizacionais satisfatórias.

Dando uma maior ênfase ao sentido da palavra CONTROLE, podemos dizer que este pode ter uma definição estreita ou ampla, onde em uma definição estreita:

“controle é associado geralmente com manutenção de padrões e imposição de penalidades. Já o conceito mais amplo de controle, encontrado na literatura da ciência da administração, trata o termo controle como próprio sinônimo da administração. Neste sentido, controle abrange os vários processos nos quais a administração determina seus objetivos, delineia os planos para alcançar estes objetivos, organiza e supervisiona as operações necessárias para implementação dos planos e desempenhos esperados.

Controle também implica investigação dos desvios dos objetivos planejados; assim, os níveis de desempenho podem ser comparados aos níveis planejados, e devem ser feitas mudanças para que os níveis de desempenho se adaptem a novas circunstâncias.

Em cada um desses contextos, o problema do controle é a mensuração. A mensuração é necessária para estabelecer objetivos dos planos, e como os planos são dirigidos para o futuro, estas mensurações são baseadas em projeções. Aliás, projeções são partes integrantes do controle, no sentido de contemplarem um curso de ação futuro”. (FIGUEIREDO, 1992, p. 33)

No contexto acima abordado por Sandra Figueiredo, conforme já comentado anteriormente, uma das missões da controladoria é a constante investigação e abordagem saudável para as organizações que trata do estudo, enquanto ramo do conhecimento no intuito de resolução de problemas, tais como, desvio das metas planejadas e outras situações que impedem um bom desenvolvimento da organização como um todo. E de outro lado tem uma responsabilidade enquanto área de atuação dentro das organizações de buscar dentro deste contexto de área responsável, por efetuar e desenvolver ferramentas de estudo do ambiente e da problemática que envolve todo meio, bem como direcionar e encontrar meios e soluções dentro desta estrutura.

Segundo MOSIMANN (1999, p. 89), podemos apontar também como missão da Controladoria, o papel de coordenar os esforços para conseguir um resultado global sinérgico, isto é, superior à soma dos resultados de cada área. Esta concepção remete quem se aprofunda no estudo da Controladoria e do profissional desta área, da responsabilidade que tem este perante a sociedade e perante o meio

empresarial, pois tem um cunho de atuação com uma amplitude bastante vasta e que tem comprometimento com todo o desenvolvimento do planejamento e execução dos projetos e negócios das empresas, sendo uma realidade em qualquer ramo de atividade.

Segundo Nakagawa, *“os padrões e orçamentos fornecem os parâmetros de eficiência e eficácia e fazem parte do processo decisório, porque é, através dos planos aprovados, que os principais executivos da empresa delegam aos gestores de cada área poder e responsabilidade pela execução do que foi planejado e criam a necessidade de prestação de contas dos resultados obtidos (medida de eficácia). A contabilidade mensura as transações efetivamente realizadas, compara-se com o que foi planejado e indica os níveis de eficiência e de eficácia dos desempenhos de cada área operacional, sejam elas principais ou de suporte”*. (NAKAGAWA, 1993, p. 18).

Podemos dizer que sem haver o controle efetivo de todo este processo, não haverá condições de mensuração, bem como apontamento de alternativas que possam vir a solucionar as questões que se levantem a partir do estudo de situações delimitadas dentro do foco de atuação de estudo a que se propõe a Controladoria enquanto ramo de conhecimento e também como área de responsabilidade nesta mensuração e definição de estratégias e planos dentro das organizações.

3.2. CONTROLADORIA: GERADORA DE INFORMAÇÕES PARA SUBSIDIAR DECISÕES ADMINISTRATIVAS

Segundo confirma LEMES JUNIOR (1999), a *“controladoria é o processo de planejamento econômico-financeiro que visa assegurar o alcance dos objetivos estabelecidos pelos proprietários da empresa”*, idéia esta compartilhada por outro autor OLIVEIRA (1998) quando afirma que *“a controladoria, no contexto da administração financeira, serve como órgão de observação e controle da cúpula administrativa”*.

Isto porque é ela que fornece dados e informações a esta cúpula para o desenvolvimento de um bom planejamento, apontando os pontos “fortes” e “fracos”, que irão servir de base para os direcionamentos dentro da organização e onde estes pontos colocam algum risco a operação da mesma.

O *Financial Executive Institute*, quando se refere à controladoria como órgão, o faz identificando quatro objetivos que o dirigem: (1) "estabelecer, coordenar e manter um plano integrado para o controle das operações; (2) medir o desempenho entre os planos operacionais aprovados e os padrões; reportar e interpretar os resultados das operações dos diversos níveis gerenciais; (3) medir e reportar a eficiência dos objetivos do negócio e a efetividade das políticas, estrutura organizacional e procedimentos, para atingir esses objetivos; (4) prover proteção para os ativos da empresa, o que inclui controle interno adequado, auditoria e cobertura adequada dos seguros" (OLIVEIRA, 1998).

Ainda segundo OLIVEIRA, a Controladoria deve ser o grande banco de dados a serviço dos gerentes da empresa e contempla quatro pontos como tarefas:

- ☒ manter o controle efetivo sobre os gastos das demais áreas;
- ☒ a Controladoria não tem acesso a documentos e relatórios confidenciais dos demais setores, salvo disposição em contrário pela alta administração;
- ☒ a função básica da Controladoria é suprir seus clientes internos e externos de informações adequadas para a gestão econômica, financeira e operacional da empresa.

Dentre as diversas atividades relacionadas a controladoria, um conceito muito forte é de que todas estas deverão sempre convergir no sentido de influenciar positivamente as decisões, em todas as etapas do processo de gestão empresarial.

Neste sentido, HECKERT e WILSON, apud MOSIMANN et al (1993), afirmam que o profissional responsável por esta área deve possuir as seguintes qualificações: a) entendimento geral do setor de atividade econômica do qual sua empresa faz parte, bem como das forças políticas, econômicas e sociais diretamente relacionadas; b) conhecimento amplo de sua própria empresa, sua história, políticas, seu programa, sua organização e, até certo ponto, de suas operações; c) entendimento dos problemas básicos de planejamento, organização e controle; d) entendimento dos problemas básicos de administração da produção, da distribuição, de finanças e de pessoal; e) habilidade para analisar e interpretar dados contábeis e estatísticos de tal forma que se tornem a base para ação; f) habilidade para expressar idéias claras por escrito, isto é, em linguagem adequada; e g) conhecimento amplo de princípios e procedimentos contábeis e habilidade para dirigir pesquisas estatísticas.

Essa visão que traz a tona algumas das funções essenciais do profissional de Controladoria, dá uma identificação bem clara da amplitude da essência de que trata a Controladoria e também a responsabilidade que a área, setor ou a denominação que se tenha dentro da organização e que tenha como o foco atuar como Controladoria, tem perante a área diretiva e gestora, estando bem sólida e consistente a idéia de que há a necessidade de se ter esta preocupação, não sendo uma área de atuação “supérflua”, justo pelo contrário, hoje, as organizações procuram se cercar dos melhores profissionais atuando ao seu lado, visando sua manutenção no mercado e superando a cada dia, novos desafios, seja da parte da concorrência e objetivos do seu mercado, seja das alterações econômicas e políticas, transições constantes dentro de diversos cenários, que fazem situações que atualmente são claras, amanhã serem campo para estudo devido sua instabilidade.

3.2.1. Sistema de informações

A diferença conceitual entre informação e dado, segundo KEN (1996), consiste em identificar a informação como dado que já foi processado por um determinado sistema, com o objetivo de ser útil ao usuário receptor, seja para a execução de tarefa ou para a tomada de decisão.

Uma visão ampla do conjunto de sistemas que gera informações leva a observar e a resolver problemas complexos e interrelacionados.

RODRIGUEZ & FERRANTE apud FLORIANI (2001, p. 31) afirmam que, *“em qualquer tipo de organização, seja de pequeno, médio ou grande porte, os sistemas de informação exercem papel fundamental. Quanto mais as corporações se adaptam à sociedade da informação, mais os sistemas em uso devem refletir a nova realidade relacionada com a moderna arquitetura de informação”*.

Podemos dizer que um sistema é um conjunto de partes coordenadas para obtenção de um resultado planejado. Neste processo existem 3 fases ou características: a) os componentes; b) o processo de transformação; c) metas ou objetivos.

Vale ressaltar que dentro da conceituação de Controladoria o papel que a “informação” tem e também a utilização de um bom sistema de informação para que se possa executar um bom trabalho dentro da Controladoria, é essencial.

Cada vez mais o papel da informação se torna da maior relevância, quanto tratamos de avaliação de desempenho.

DAVIS e OLSON (1985, p. 5-6), definem Sistema de informação assim:

“(...) um integrado sistema máquina-usuário provendo informações para suportar operações às funções de gerenciamento, análises e tomadas de decisões na organização. O sistema utiliza computadores – hardware e software – manuais de procedimentos, modelos para análises, planejamento, controle e tomadas de decisões e bancos de dados”.

Dentro deste aspecto a Controladoria tem responsabilidades crescentes, no âmbito da geração de sistemas de informações adequados a demanda que o mercado necessita. Sejam através de relatórios específicos ou Sistemas de Informações Gerencias com maior teor de apuração, o gestor espera nestes uma possibilidade de otimização de seus processos e de gestão.

Hoje a questão de prazo é extremamente relevante e as informações além de trazerem em sua forma a abrangência, para que sejam úteis, tem que ser corretas, completas e chegarem ao seu usuário final com pontualidade.

“No passado a informação era obtida de várias fontes e era freqüente os gerentes solicitarem uma informação sem haver o conhecimento adequado do impacto que teriam suas decisões em determinada área ou até mesmo outras áreas da empresa.

Atualmente, ocorreram pelo menos três mudanças, que estão contribuindo para o aperfeiçoamento da gestão de uma empresa e, conseqüentemente, para a eficácia gerencial:

- 1) A gestão da empresa passou a ser feita sob uma abordagem sistêmica e as próprias técnicas gerenciais obtiveram um avanço considerável.*
- 2) A informação passou a ser tratada como um produto de sistema planejado, de modo a torna-la disponível de acordo com as necessidades dos gerentes.*
- 3) Desenvolveram-se sistemas de informações, que suportam os processos de planejamento e controle dos gerentes, bem como, os sistemas operacionais de gestão das atividades de produção da empresa.” (NAKAGAWA, 1993, p. 62).*

Sob este enfoque sistêmico, o sistema de informações é um subsistema do sistema da empresa, e neste linha de raciocínio pode-se concluir que o sistema de informações é um conjunto de subsistemas de informações interdependentes.

Existe uma interação e uma troca de informações entre estes subsistemas para elaboração dos planos e ações.

Esta descrição nos leva ao conceito de sistema de informação global da empresa, cuja finalidade, como se pode ver, é atender às necessidades de informações para a tomada de decisões dos gerentes de diversos níveis hierárquicos e funcionais da empresa.

NASH e ROBERTS (1984), definem o sistema de informações global de uma empresa da seguinte maneira:

“O sistema de informações é uma combinação de pessoas, facilidades, tecnologias, mídias, procedimentos e controles, com os quais se pretende manter canais de comunicações relevantes, processar transações rotineiras, chamar a atenção dos gerentes e outras pessoas para eventos internos e externos significativos e assegurar as bases para a tomada de decisões inteligentes.”

Os vários subsistemas interdependentes que constituem o sistema global de informações podem ser classificados, geralmente, em dois grandes grupos:

→ *Sistema de apoio às operações* – são os que processam dados relativos a transações rotineiras, recorrentes e, portanto, programáveis. Estes podem ser, ainda, subdivididos em duas categorias:

- a) sistemas que processam dados ligados a transações individualizadas, tais como compras, faturamento, contas a pagar, contas a receber, que envolvem decisões menos complexas, mas importantes como a eficiência e a produtividade;
- b) sistemas que processam dados de transações agregadas, tais como planejamento e controle da produção, custos, contabilidade, envolvendo decisões operacionais mais complexas que afetam a eficácia da empresa;

→ *Sistema de apoio à gestão* – são os que processam dados para a tomada de decisões e atividades de solução de problemas dos gerentes, portanto,

não programáveis, tais como previsão de vendas, análises de custos, elaboração de orçamentos. Estes sistemas destinam-se a:

- a) *auxiliar o processo decisório dos gerentes;*
- b) *dar suporte às avaliações e aos julgamentos dos gerentes;*
- c) *aumentar a eficácia do processo decisório.*

“As informações necessárias aos dois sistemas têm usualmente a mesma origem: as transações contábeis. A folha de pagamento poder ser a base de dados para se decidir sobre o nível de pessoal necessário; os dados da contabilidade de custos podem decidir se a empresa pode adicionar um produto novo ou se deve descontinuar um produto obsoleto.

Dessa maneira, torna-se muito claro que é mais vantajoso desenvolver um único sistema de informações capaz de atender às duas categorias de necessidades. O sistema deve ser capaz de aceitar, armazenar, processar e comunicar as informações requeridas por seus usuários, através de um banco de dados comum, porque os sistemas operacionais e o sistema de apoio às decisões são funções complementares”. (NAKAGAWA, 1993, p. 64).

Dentro desta concepção abordada por NAKAGAWA, estaremos comentando alguns aspectos mais relevantes dos sistemas de orçamento, padrões e contábil (ênfase gerencial).

NAKAGAWA, define como sistema de padrões *“como um modelo de avaliação e informação de eventos econômicos, relativos a um produto ou serviço mensurados em determinada data e mercado”* (1993, p. 64).

Para o atendimento dos gerentes, é feita uma análise através de sistema que mantém padrões das atividades orçadas e em execução ou reais, assegurando a condição de ambos interagirem e se comunicarem constantemente, sem conflitos conceituais ou sistêmicos.

Este acompanhamento geralmente se dá através de uma ficha-padrão, onde se registram receitas, custos e despesas para cada um dos itens de recursos utilizados, identificando-se a data dos dados e o código ou denominação do produto ou serviço a que se referem.

A ficha padrão deve conter as colunas necessárias para registrar os padrões físicos, padrões de preços e os valores-padrão para cada item de produtos e recursos. Ela deve ser estruturada, ainda, de tal maneira que possa contemplar não

só os dados do orçado original, como também os dados atualizados, na base de uma data corrente, relativos às atividades em execução ou realizadas.

"...Efetivamente, o caráter científico dos padrões justifica-se plenamente não apenas porque são elaborados segundo conceitos de engenharia, metrologia e outras ciências exatas, mas também por incorporarem conceitos administrativos, contábeis, econômicos, psicológicos, etc., para indicarem os custos que "deveriam ser".

A engenharia, por exemplo, que fornece os dados para elaboração dos padrões físicos de um produto, preocupa-se com os aspectos qualitativos e quantitativos, composição química e propriedades físicas dos materiais ou com a capacidade e nível de treinamento dos empregados, layout da planta, lotes de produção, curva de aprendizagem etc.

Todavia, outros conceitos procedentes das áreas de ciências administrativas, econômicas, contábeis, psicologia etc., tais como políticas, diretrizes, objetivos, metas, preço corrente de reposição, custo de oportunidade, custeio variável, custeio-padrão, accountability, contabilidade por áreas de responsabilidade, motivação, teorias "X" e "Y" etc., também são considerados na elaboração dos padrões físicos e de preços." (DICKY apud NAKAGAWA, 1993, p. 65).

A utilização desta ferramenta para parâmetro das decisões dos gerentes é feita com bastante precisão, sendo que a avaliação do custeio-padrão por se referir a uma unidade de produto, geralmente é estática, pois a dinâmica da empresa envolve mais variáveis, como volume e preço, etc.

Pode-se concluir que os princípios fundamentais que norteiam o sistema de padrões são os seguintes, apontados por NAKAGAWA:

- ♦ *o custo-padrão é o custo certo*: desde que os padrões são elaborados cientificamente, realmente o custo-padrão é o custo certo, ou, o custo que deveria ser;
- ♦ *deverá haver só um custo-padrão para cada produto*: este princípio, na verdade é um corolário do anterior, já que realmente só pode haver um custo certo para cada produto;
- ♦ *os padrões precisam ser atualizados*: este princípio se justifica não só pela aplicação da filosofia de planejamento adaptativo, mas também porque, se não forem atualizados, deixarão de ser o custo certo;
- ♦ *as variações não são repassadas*: considerando-se os padrões como custo certo, suas variações são de responsabilidade das áreas onde ocorreram; aplica-se aqui o princípio da *accountability*;

♦ *custo-padrão (+ -) variações = custo real*: este princípio compatibiliza o sistema de padrões com o princípio do custo com base de valor e satisfaz a convenção da objetividade.

“O sistema de orçamentos pode ser descrito como o modelo de mensuração que avalia e demonstra, sob um formato contábil, as projeções de desempenhos econômicos e financeiros periódicos de uma empresa como um todo e das unidades que a compõem, que deveriam resultar da execução dos planos de ação por ela aprovados.

O sistema de orçamentos associa os dados físicos relativos ao volume total de produtos que deverão ser produzidos e vendidos com os padrões das receitas, custos e despesas, elaborando, então, os orçamentos de cada área de responsabilidade, que após serem aprovados pela empresa juntamente com os respectivos planos de ação são confiados aos responsáveis pela execução dos mesmos. Geralmente são elaborados através de simulações, que servem para compatibilizar os resultados projetados com os desejados pela empresa”. (NAKAGAWA, 1993, p. 66).

Os principais elementos que integram este sistema são:

- a) orçamento de vendas;
- b) orçamento de produção;
- c) orçamento de matérias-primas e compras;
- d) orçamento de mão-de-obra direta e seus encargos;
- e) orçamento de custos indiretos de fabricação;
- f) orçamento de despesas administrativas, vendas e financeiras;
- g) orçamento de investimentos; e
- h) orçamento de caixa.

Os orçamentos representam a necessidade de comunicar aos gerentes os planos de ação, que, se forem executados de acordo com as políticas e diretrizes neles embutidos, deverão dar origem a resultados, que, em termos econômicos e financeiros, deverão corresponder às metas e aos objetivos programados e que possibilitarão à empresa atingir sua missão e propósitos básicos.

Sendo que os orçamentos tem suporte e apoio em metodologias cientificamente elaboradas, assume-se a expectativa bem realista em relação aos resultados esperados e obtidos.

Pode-se estabelecer como Princípios Fundamentais do sistema de orçamentos, segundo WELSCH.

- ♦ *envolvimento dos gerentes* – existe a necessidade de uma participação ativa dentro do processo de desenvolvimento do planejamento e controle, bem como o engajamento na filosofia, crenças e valores da empresa.
- ♦ *adaptação organizacional* – por este princípio deve haver perfeita compatibilização entre a estrutura organizacional e o processo de tomada de decisões, para que seja possível implementar o princípio da *accountability*.
- ♦ *contabilidade por áreas de responsabilidade* – os sistemas de informações, do orçado e do realizado, devem estar estruturados por áreas de responsabilidade, a fim de que a elaboração e aprovação de planos, e o controle da execução dos mesmos sejam atribuíveis aos responsáveis de cada área;
- ♦ *orientação para objetivos* – o sistema de orçamentos deve contribuir para que na elaboração e aprovação dos planos de ação as políticas e diretrizes sejam elaboradas no sentido de que as metas e os objetivos da empresa sejam atingidos eficiente e eficazmente;
- ♦ *comunicação integral* – para que se verifique a efetiva comunicação das políticas, diretrizes, planos e objetivos da empresa a todos os níveis de gerentes é preciso buscar a compatibilização entre o sistema de informações, o processo de tomada de decisões e a estrutura organizacional;
- ♦ *expectativas realísticas* – para que os objetivos do sistemas de orçamentos sejam motivadores, eles precisam ser desafiadores e, para tanto, os padrões de produtividade, eficiência e eficácia devem ser elevados, embora não impossíveis de serem atingidos, ou seja, devem ser fixados com base em valores esperados compatíveis com a realidade da empresa e de seu ambiente;
- ♦ *oportunidade* – cada etapa do sistema de orçamentos deve ter uma data de início e fim (*timing*) de atividades. Nada é mais desastroso para a confiabilidade e a eficácia do sistema do que os planos de ação ou relatórios de avaliação de desempenhos cheguem às mãos dos gerentes, após o início das atividades ou muito tempo após se término, respectivamente;

♦ *aplicação flexível* – o sistema de orçamentos é um guia para ações racionais e sistematizadas e não instrumentos de dominação e, dado o limitado conhecimento do futuro, a filosofia de planejamento adaptativo enfatiza a crença de que o principal valor do sistema está no processo de produzir os planos, e não nos planos em si. Assim, o sistema deve permitir correções, ajustes, revisões de orçamentos e revisões de planos, à medida que, não o fazendo, se inibem os orçamentos como sistema de apoio às operações e à gestão;

♦ *reconhecimento dos esforços individuais e de grupos* – os gerentes são contratados porque são competentes tomadores de decisões e para mantê-los sempre motivados é preciso reconhecer os esforços individuais e de grupos, necessitando-se, pois, que a empresa tenha políticas e planos de incentivos adequados e claramente definidos;

♦ *acompanhamento* – este princípio reforça o do envolvimento dos gerentes, uma vez que as atividades em execução precisam ser mensuradas, avaliadas e controladas com vistas a três objetivos:

- b) no caso de desempenho inferior, dar início a ações corretivas;
- c) no caso de desempenho favorável, reconhece-lo e, se possível, permitir a transferência do conhecimento aos gerentes de outras áreas; e
- d) aperfeiçoar o próprio processo de tomada de decisões.

3.2.2. Sistema Contábil de Informações

“Os dados processados contabilmente e transformados em informações de natureza econômica deixam o sistema sob a forma de demonstrações financeiras e relatórios gerenciais.

O sistema contábil de informações é orientado por um conjunto de regras de controle de entrada, processamento, avaliação e saída de dados. Na entrada, o sistema só contempla dados relacionados com transações que guardem conformidade com os chamados Postulados Ambientais da Contabilidade, os quais, se admitidos, passam a ser tratados de acordo com os procedimentos de controle interno da empresa”. (NAKAGAWA, 1993, p. 71).

Através dos sistemas contábeis existentes, os dados são processados para se transformar em informações economicamente compreensíveis e úteis aos agentes tomadores de decisões, através dos livros Diário, Razão e livros auxiliares.

Para isso, o principal controle operacional que existe é estruturação através do Plano de contas, para controle da classificação dos eventos e para assegurar igualdade das somas dos débitos e créditos registrados pelo sistema.

Segundo IUDICIBUS, em sua obra Teoria da contabilidade, *“a Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização”* (NAKAGAWA, 1993, p. 74).

Seguindo o conceito acima, o objetivo principal da Contabilidade, é permitir a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer planejamentos sobre tendências futuras. Em ambas as avaliações, todavia, as demonstrações contábeis constituirão elementos necessários, mas não suficientes.

Isto significa dizer que ao se preocupar com as tendências futuras dos negócios da empresa, isto diminui o grau de segurança das estimativas. Se a análise se detiver na constatação do passado e do presente, haverá um crescimento no valor das demonstrações contábeis.

As demonstrações podem ser utilizados com objetivos previsionais, mas ao somente avaliar tendências pode implicar em não atingir seu objetivo, pois a provisão das próprias operações é insegura, sendo que a contabilidade pode sim auxiliar nesta avaliação de tendências.

Para atendimento à necessidade dos usuários internos, gestores de diversos níveis de uma empresa, seus objetivos são definidos no campo da Contabilidade Gerencial.

“A Contabilidade Gerencial, num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se “encaixem” de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador.” (IUDICIBUS apud NAKAGAWA, 1993, p. 75).

NAKAGAWA, ainda cita a visão do Comitê organizado pela *American Accounting Association*, em 1966, para elaborar um relatório sobre a teoria básica da Contabilidade, que manifestou-se da seguinte maneira:

“A Contabilidade Gerencial é a aplicação de técnicas e conceitos adequados ao processamento de dados históricos e dados econômicos projetados de uma entidade, para auxiliar a administração a estabelecer planos e objetivos econômicos razoáveis, e tomar decisões racionais com vistas ao atingimento desses objetivos.” (NAKAGAWA, 1993, p. 75).

A Contabilidade, portanto, fornece os subsídios para a decisão e as informações necessárias para toma-la, mesmo sem conhecer os modelos decisórios.

Sob este aspecto a necessidade de domínio sobre as ferramentas que a Contabilidade oferece, são extremamente interessantes e aliadas ao bom desempenho das funções do profissional de controladoria. Por isso, do maior índice de profissionais da área contábil atuando nas funções de *controller*.

Dentro deste aspecto, de trabalho dentro das o IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores emitiu pronunciamento técnico aprovando o trabalho intitulado “Estrutura Conceitual Básica de Contabilidade”, que foi aprovado e referendado pela CVM – Comissão de Valores Mobiliários – através da Deliberação CVM nº. 29, de 05-02-87.

A seguir na íntegra, a parte conclusiva quanto a Princípios (Conceitos) Fundamentais, exposta à página 18 do capítulo 3, do referido trabalho:

- “Para nossas finalidades, classificamos os Princípios (Conceitos) Fundamentais de Contabilidade em três categorias básicas, a saber:
 - Postulados Ambientais da Contabilidade;
 - Princípios Contábeis Propriamente Ditos;
 - Restrições aos Princípios Contábeis Fundamentais – Convenções.
- Numa enunciação axiomática da Teoria da Contabilidade, os POSTULADOS AMBIENTAIS seriam os próprios Postulados ou Axiomas; os PRINCÍPIOS seriam Teoremas; e as CONVENÇÕES (RESTRICÇÕES) seriam Corolários.

- Na verdade, sob nossa ótica, os POSTULADOS AMBIENTAIS enunciam, solenemente, condições sociais, econômicas e institucionais dentro das quais a Contabilidade atua; escapam ao restrito domínio da Contabilidade, para inserir-se no mais amplo feudo da Sociologia Comercial e do Direito, bem como da Economia e outras ciências. Predispõe a Contabilidade, no que se segue, a assumir esta ou aquela postura, embora o condicionamento não seja tão restrito quanto se possa imaginar.
- Os PRINCÍPIOS propriamente ditos representam a resposta da disciplina contábil aos POSTULADOS, uma verdadeira postura filosófica e também prática diante do que antes apenas contemplávamos e admitíamos (os POSTULADOS). Os PRINCÍPIOS constituem, de fato, o núcleo central da estrutura contábil. Delimitam como a profissão irá, em largos traços, posicionar-se diante da realidade social, econômica e institucional admitida pelo POSTULADOS.
- Já as CONVENÇÕES ou RESTRIÇÕES, como a própria denominação indica, representam, dentro do direcionamento geral dos Princípios, certos condicionamentos de aplicação, numa ou noutra situação prática.
- Os Princípios representam a larga estrada a seguir rumo a uma cidade. As Convenções (Restrições) seriam como sinais ou placas indicando, com mais especificidade, o caminho a seguir, os desvios, as entradas, saídas, etc.
- Assim enunciados, os conceitos de Contabilidade passam, como veremos, a ter mais coerência, são principalmente de mais fácil entendimento, e o prático e o estudioso conseguem palmilhar com mais clareza o caminho rumo à verdade contábil. Mas, repetimos, na prática, todos os conceitos devem ser satisfatoriamente empregados ao mesmo tempo e de forma integrada. Um prato muito bem preparado quanto aos seus elementos principais (Postulados e Princípios) ainda assim poderá ser um fracasso se não tratarmos, adequadamente, de seu condimento (Restrições).
- Segue abaixo os Postulados, Princípios e Convenções (Restrições), acompanhados de seus respectivos enunciados:

POSTULADOS AMBIENTAIS

- *Postulado da Entidade Contábil:* “A Contabilidade é mantida para as Entidades; os sócios ou quotistas destas não se confundem, para efeito contábil, com aquelas.”
- *Postulado da Continuidade das Entidades:* “Para a Contabilidade, a Entidade é um organismo vivo que irá viver (operar) por um longo período de tempo (indeterminado) até que surjam fortes evidências em contrário...”

PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS

- *Princípio do Custo como Base de Valor:* “O Custo de aquisição de um ativo ou dos insumos necessários para fabricá-lo e coloca-lo em condições de gerar benefícios para a Entidade representa a base de valor para a Contabilidade, expresso em termos de moeda de poder aquisitivo constante...”
- *Princípio do Denominador Comum Monetário:* “As demonstrações contábeis, sem prejuízo dos registros detalhados de natureza qualitativa e física, serão expressas em termos de moeda nacional de poder aquisitivo da data do último Balanço Patrimonial...”
- *Princípio da Realização da Receita:* “A receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela Entidade são transferidos para outra Entidade ou pessoa física com anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a Entidade produtora...”
- *Princípio do Confronto das Despesas com as Receitas e com os Períodos Contábeis:* “Toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros), realizados em determinado período em que ocorrerem...”

CONVENÇÕES (RESTRIÇÕES)

▪ *Convenção da Objetividade:* “Para procedimentos igualmente relevantes, resultantes da aplicação dos Princípios, preferir-se-ão, em ordem decrescente:

- a) os que puderem ser comprovados por documentos e critérios objetivos;
- b) os que puderem ser corroborados por consenso de pessoas qualificadas da profissão, reunidas em comitês de pesquisa ou em entidades que têm autoridades sobre princípios contábeis...”

▪ *Convenção da Materialidade:* “O contador deverá sempre avaliar a influência e materialidade da informação evidenciada ou negada para o usuário à luz da relação custo-benefício, levando em conta aspectos internos do sistema contábil...”

▪ *Convenção do Conservadorismo:* “Entre conjuntos alternativos de avaliação para o patrimônio, igualmente válidos, segundo os Princípios Fundamentais, a Contabilidade escolherá o que apresentar o menor valor atual para o ativo e o maior para as obrigações...”

▪ *Convenção da Consistência:* “A Contabilidade de um Entidade deverá ser mantida de forma tal que os usuários das demonstrações contábeis tenham possibilidade de delinear a tendência da mesma com o menor grau de dificuldade possível...”

Seja qual for o sistema contábil de informações a ser utilizado, não pode-se esquecer em momento algum, de analisar e desenvolver as informações de acordo com os Princípios, Postulados e Convenções acima descritos, que devem nortear a atividade contábil e reger o trabalho de quem desenvolve ou acompanha o desenvolvimento deste sistemas, que devem estar preparados para ter na sua raiz, a visão clara destes procedimentos a serem seguidos.

É nítida e clara, atualmente, a preocupação da Contabilidade com o usuário das informações geradas. Na contextualização da atuação como área responsável por diversas informações, a sua finalidade e objeto do trabalho tem como foco principal e primordial o cliente final desta informação ou usuário desta.

Entretanto cabe ressaltar que isto não é apenas uma questão sem finalidade. Hoje o princípio da *accountability* se reveste de força no desenvolvimento e manutenção do funcionamento das organizações sociais. No mundo dos negócios, no contexto da atualidade a Contabilidade tem o papel de registrar todas as atividades de uma empresa, não apenas para divulgação destas informações através de relatórios gerados que sejam úteis aos usuários das informações, mas porque, principalmente, todos os gestores tem que prestar contas (princípio da *accountability*), relativas a cada transação realizada aos superiores, e estes aos acionistas e usuários externos das informações.

Citando NAKAGAWA, sobre a Contabilidade “...sua eficácia só se esgota após a constatação da quitação da *accountability*, assumida pelos diversos tipos e níveis de agentes do sistema.” (NAKAGAWA, 1993, p. 80).

Isto é o que distingue a Contabilidade de todos os demais sistemas de informação existentes, pois o princípio da *accountability*, faz com que a Contabilidade tenha um papel fundamental nesta prestação de contas, de forma segura e apropriada ao fim a que se propõe.

Neste princípio estão implícitos, os objetivos e metas estabelecidos e a serem atingidos pela empresa. Por isso, há a necessidade de mensuração deve estar associada a contabilização das atividades, descrevendo assim o desempenho alcançado pelas áreas, exposto pela contabilidade para o todo.

Geralmente estas metas estão ligadas a natureza econômica, onde a mais típica é a mensuração do lucro, objetivo principal das empresas. Para esta apuração existem conceitos, dentre os quais o de valor, que seria o mais relevante.

Segundo NAKAGAWA, o valor é o que dá rumo as decisões relativas a destinação de recursos e a também a melhora nesta tomada de decisão. Menciona ainda que, o valor está relacionado fortemente com a busca de alternativas que permitam uma otimização de resultados.

Seguindo este enfoque, podemos dizer que, o valor e sua mensuração é o grande problema que a Contabilidade buscar equacionar, de forma adequada a atender ao usuário final e as responsabilidades inerentes ao fato das realizações de transações das empresas, visando o crescimento e a rentabilidade em suas operações, bem como também ter na pessoa do profissional de Contabilidade, um fiel aliado e também um representante em todos os níveis de representação do

cliente, perante à sociedade e governo, função esta a ser desempenhado pelo contabilista e profissional da área de Controladoria e Contabilidade.

O quadro abaixo mostra as principais distinções entre a contabilidade financeira ou geral, que visa gerar informações básicas aos seus usuários, além de atendimento de exigências legais, fiscais e tributárias e a contabilidade Gerencial, que tem um caráter de maior detalhe analítico e classificação diferenciada, para maior auxílio dos gerentes das entidades em seu processo decisório.

	Contabilidade financeira	Contabilidade gerencial
Principais objetivos	Fornecer informações para o usuário externo. Atender à legislação societária e fiscal.	Gerar e fornecer informações para o usuário interno, para suas tomadas de decisões gerenciais. Atender à administração da empresa, como parte importante do modelo decisório.
Relatórios	Demonstrações contábeis definidas em lei.	Relatórios específicos para cada usuário
Observância dos princípios contábeis	Obrigatória, sob pena de autuações fiscais e ressalvas nos relatórios dos auditores.	Há maior flexibilidade para a utilização de procedimentos alternativos, mais condizentes com a realidade da empresa.
Funções essenciais	Escrituração contábil fiscal com base em documentação idônea. Preparação das demonstrações contábeis obrigatórias, em tempo hábil. Apuração dos tributos e demais obrigações legais e societárias. Apuração das receitas, custos e despesas de um período.	Controle e acompanhamento da evolução dos custos e despesas. Comparação com custo padrão e orçamentos. Análise das variações e geração de relatórios para as tomadas de medidas corretivas. Avaliação do desempenho dos departamentos e executivos responsáveis. Suprimento de informações, para os demais executivos, para fins de planejamento e decisões especiais.

Tabela 1 – Principais distinções entre a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial

Luís Martins de Oliveira – Controladoria: conceitos e aplicações – São Paulo : Futura, 1998.

3.3. COMO SURTIU A PROFISSÃO: *CONTROLLER*

Com o crescimento da indústria, paralelamente o crescimento da controladoria teve um avanço mais marcante.

Devido ao crescimento das empresas e a fuga da capacidade de administração e controle, apenas pelo seu dono, houve a necessidade de delegar autoridade e responsabilidade. Com isso começam a surgir pessoas com a responsabilidade de gerir partes do negócio, portanto, a necessidade do *controller*.

O ano de 1960 é marcado por baixa procura de executivos em geral, possivelmente devido à relativamente baixa complexidade dos negócios naquela época. Exata baixa complexidade devia levar a uma maior concentração do processo decisório e da supervisão dos negócios nas mãos dos proprietários das empresas. A delegação de autoridade, provavelmente, era feita dentro da empresa aquele profissional antigo e de maior confiança do dono do negócio, o que levava a uma baixa procura por profissionais no mercado de trabalho.

Esta época também identifica uma baixa procura por *controllers*, já que estas poderiam ser supervisionadas facilmente pelo proprietário e por alguns funcionários de confiança. Durante o ano de 1960 foi encontrado apenas um anúncio procurando por *controller*. Era uma empresa interessada por um profissional com formação em contabilidade, com experiência administrativa e na área de pessoal e com bons conhecimentos de custo industriais.

Existia na época uma falta de familiaridade com o termo *controller*, já que existia um anúncio solicitando um profissional que tivesse experiência em contabilidade, legislação fiscal, contabilidade industrial e interpretação de balanços, ou seja, um profissional com um perfil bastantes próximo ao exigido pela área de controladoria.

Nesta mesma época, devido à tecnicidade e à indispensabilidade de suas funções, o contador se destacou como o executivo mais procurado em 1960, atingindo a marca de 92 anúncios durante o ano – extraídos aqueles anúncios onde

ficava evidente o exercício de um cargo não gerencial. Os requisitos exigidos e as descrições das funções encontradas nos anúncios apontam alguns contadores daquela época como os precursores dos *controllers*, já desempenhando algumas de duas funções atuais, como: relatórios para o governo, avaliação e assessoramento e administração tributária.

Estaremos, quando da pesquisa sobre as funções do *controller* abordando mais apropriadamente os conceitos sobre estas, onde Horngren, aponta sete funções específicas do *controller*, que no exame dos anúncios de emprego para *controllers* desta época, em maior ou menor grau, seis destas foram mencionadas como pré-requisitos para o cargo ou função.

3.3.1. Funções do Controller: Definições

Existe uma carência, por parte do empenho de estudiosos ou instituições de classe, no sentido de definir-se com uma maior precisão o que caracteriza a função do *controller* no país.

O que se verifica é uma importação de conceitos americanos para a função. A bibliografia a respeito não é rica, entretanto se verifica um espaço para este desenvolvimento de estudos relacionados aos aspectos peculiares que se deram a partir das adaptações da função originada nos Estados Unidos. Após um período superior a vinte anos, com certeza, situações iniciais dentro do conceito americano da função foram adaptadas a realidade do ambiente brasileiro e necessidade do mercado empresarial como um todo, se fazendo necessária uma melhor análise ou revisão do perfil atual deste profissional, enquanto exercendo suas funções no Brasil e na nossa realidade.

Existe também uma variação bastante grande em relação as funções exercidas hoje, por este profissional. E uma das explicações para esta diversidade são as próprias características das empresas. Empresas de porte diferente, trabalhando em setores diferentes, apresentarão necessidades de controle diferentes. As empresas menores, por exemplo, com uma forte característica centralizadora, podem desejar de seus *controllers* uma maior preocupação com a proteção de seus ativos em detrimento das demais funções, portanto não podemos

ver as funções do *controller* como algo com regras rígidas de definição, mas um padrão a ser acompanhado pelas empresas.

HORNGREN (1985, p. 11), coloca como funções do *controller*:

- "1) Planejamento para o controle;
- 2) Relatórios e interpretação;
- 3) Avaliação e assessoramento;
- 4) Administração tributária;
- 5) Relatórios para o governo;
- 6) Proteção de ativos;
- 7) Avaliação econômica".

Para Anderson, *Planejamento para o controle*, significa "estabelecer, coordenar e manter, através de gerência autorizada, um plano para o controle das operações".

Relatórios e interpretação significa elaborar relatórios úteis ao processo decisório, com as avaliações de resultados através de comparações e externando as variações que impactam as metas traçadas no planejamento.

Na visão de SATHE, *Avaliação e assessoramento* significa medir e "reportar sobre a validade dos objetivos dos negócios e sobre a eficácia de suas políticas, estrutura organizacional e procedimentos para atingir tais objetivos". Esta função requer um maior conhecimento por parte do profissional dos aspectos operacionais da organização como um todo. Requer igualmente, um amplo envolvimento com as operações.

A *Administração Tributária*, atividade bastante valorizada, requer um amplo e atualizado conhecimento da legislação, e que, leva a organização a uma economia de recursos através desta função, se bem trabalhada. A chamada pelos profissionais para reestruturação da parte tributária, é comum nas organizações, delegando a este profissional a execução desta tarefa, com o objetivo de obtenção de melhores resultados com esta administração efetiva.

Os *relatórios para o governo* exigem do *controller* um profundo conhecimento contábil e societário, visando a manutenção da padronização exigida pelo governo para a divulgação dos demonstrativos financeiros ou qualquer outro relatório específico.

A *proteção dos ativos* da empresa leva o *controller* a determinar uma série de controles internos, visando a eficiente salvaguarda destes ativos. Em muitas empresas, por exemplo, a principal função da auditoria interna é esta, deixando outras funções como a verificação das normas necessárias à divulgação das informações relativas às empresas, relegadas ao segundo plano. Tal característica da auditoria interna é fortemente influenciada pela cultura da empresa.

A *avaliação econômica* é acompanhar as “forças econômicas e sociais, assim como as influências do governo e interpretar os efeitos que possam incidir sobre os negócios da empresa”, conforme YOSHITAKE.

Diante destes aspectos das definições dadas por diversos autores americanos que definiram as funções do *controller* e de algumas considerações a respeito, surgem alguns questionamento sobre este assunto. Teria o *controller* brasileiro este mesmo perfil?

Um ponto muito importante também, é a maneira de agir do *controller*. Como seria o comportamento adequado do profissional que atua nesta área, para que as funções acima discriminadas sejam desempenhadas a contento. Vijay SATHE, definiu quatro papéis diferentes a serem desempenhados pelo *controller*, dentro das organizações. SATHE, se baseia em quatro perguntas-chave:

- Deve o controller participar ativamente no processo decisório?
- Ou deve se preocupar em tomar uma posição independente da administração, fazendo o papel de defensor da organização?
- Pode ele desempenhar os dois papéis?
- Deve ele desempenhar os dois papéis?

Sob a ótica de SATHE, a primeira postura seria do “*controller envolvido*”. Este tipo tem alto envolvimento no processo de decisão, fornecendo alternativas para possíveis cursos de ação e questionando planos e ações da gerência.

Pelo seu envolvimento nas diversas áreas da empresa, tem condições após algumas análises financeiras de fornecer recomendações e alta contribuição, influenciando fortemente o processo decisório.

Entretanto, neste tipo de perfil é dada pouca ênfase na geração de relatórios financeiros e responsabilidades menores com a área de controles internos. Este perfil, acaba pela sua força e influência, inibindo a iniciativa e criatividade da gerência, devido ao alto conteúdo de cobrança impresso pelo *controller* que

incorpora este perfil diante dos gerentes, uma vez que estaria acima destes na hierarquia, se reportando diretamente a alta cúpula da empresa.

Já o “*controller independente*” tem uma maior ênfase para a geração de relatórios financeiros e com bastante responsabilidade na área de controles internos, mas com pouca abordagem no processo decisório.

Tal posicionamento resulta em relatórios financeiros precisos e controles internos eficientes. Mas pode ocorrer, com isso, algumas disfunções, pois com o seu pouco envolvimento no processo de decisão, o *controller* pode ser visto como um estranho. Fato este que não é incomum nas organizações, principalmente nas grandes corporações, onde o *controller* pode ser visto como um espião enviado pela matriz para “vigiar” os passos dados. Tung, comenta que se “o *controller* tomar atitudes de detetive dentro da empresa, não terá mais sentido a sua função?”.

Outro aspecto ainda dentro das disfunções é de que devido ao limitado envolvimento nas decisões, terá um papel reativo, pois não poderá ou não terá força para influenciar as decisões, mesmo as mal concebidas e não poderá impedir que estas sejam lançadas a ação, como diríamos “chorando sobre o leite derramada”.

O papel de “*controller dividido*”, na verdade é desempenhado por dois *controllers* distintos, um com ênfase na tomada de decisões e outro com maior ênfase na geração de relatórios e manutenção de controles internos.

Com isto espera-se que ambos os objetivos sejam alcançados e suportados pelos dois. Entretanto, devido às mesmas informações e análises serem a base para os relatórios e tomada decisão, poderá existir aí uma duplicação de esforços e recursos envolvidos, bem como um enfraquecimento na coordenação deste processo.

O “*controller forte*” é, na opinião de SATHE, o mais eficiente, pois uma única pessoa se encontra envolvida tanto com o processo decisório quanto com a geração de relatórios financeiros e manutenção de controles internos eficientes.

Existe aí, além das vantagens mencionadas nos papéis anteriores, um controle “antes do fato”, onde há a possibilidade de impedir o surgimento de decisões erradas antes de serem tomadas e divulgadas, devido ao seu amplo envolvimento tanto no processo decisório quanto na geração de informações, efetivando assim, uma ação mais concreta e adequada com uma respeitabilidade maior.

Fica também claro, que para que uma organização tenha um profissional com este perfil e que desempenhe todas as funções de forma adequada, isto exigirá um longo período de tempo para o desenvolvimento deste profissional, devido ao grau de conhecimento que a função exigirá e também para que este alcance respeito e confiabilidade de todos, perante suas informações e decisões.

E devido a esta importância elevada dentro dos processos organizacionais e decisórios que o *controller* tem, e pela exigência que é feita deste, não há grande discordância entre os conceitos de que dentro da hierarquia funcional, este deverá ocupar uma posição de proximidade junto aos postos mais elevados da organização.

Existem alguns princípios que norteiam a ação do *controller* em seu trabalho, segundo HECKERT e WILSON, para um desempenho eficaz de suas funções:

- a) *Iniciativa: deve se antecipar e prever problemas de âmbito da gestão econômica global e fornecer as informações necessárias aos gestores das áreas diretamente afetadas;*
- b) *Visão econômica: assessorando aos outros gestores, busca captar os efeitos econômicos das atividades exercidas em qualquer área, estudar os métodos utilizados no desempenho das tarefas da área, sugerir alterações que otimizem o resultado econômico global e suprir o gestor com as informações necessárias a esse fim;*
- c) *Comunicação racional: deve fornecer informações às áreas, em linguagem compreensível, simples e útil aos gestores e minimizar o trabalho de interpretação dos destinatários.*
- d) *Síntese: deve traduzir os fatos e estatísticas em gráficos de tendência e em índices, de forma que haja comparação entre o resultado realizado e o planejado, e não entre o resultado realizado no período e o realizado no período anterior.*
- e) *Visão para o futuro: deve analisar o desempenho e os resultados passados com vistas à importância e resultado realizado no período e o realizado no período anterior..*
- f) *Oportunidade: deve fornecer informações aos gerentes em um tempo hábil às alterações de planos ou padrões, em função de mudanças ambientais, contribuindo para o desempenho eficaz das áreas e da empresa como um todo.*
- g) *Persistência: deve acompanhar os desempenhos das áreas à luz de seus estudos e interpretações e cobrar as ações sugeridas para otimizar o resultado econômico global.*
- h) *Cooperação: deve assessorar os demais gestores a superar os pontos fracos de suas áreas; quando detectados, sem se limitar a simplesmente criticá-los pelo fraco resultado.*
- i) *Imparcialidade: deve fornecer informações à cúpula administrativa sobre a avaliação do resultado econômico das áreas, mesmo quando evidenciarem sinais de ineficiência dos gestores.*
Embora essa ação possa trazer dificuldades no relacionamento interpessoal com tais gestores, deve ter sempre em mente o controle organizacional para a otimização do resultado econômico empresariais.
- j) *Persuasão: deve convencer os gestores da utilização das sugestões, no sentido de tornar mais eficaz o desempenho de suas áreas e, conseqüentemente, o*

desempenho global, desde que haja compreensão dos relatórios gerenciais fornecidos;

- k) *Consciência das limitações: embora possa suprir os gestores com informações econômicas, assessora-los quanto às questões de gestão econômica e, inclusive, aprovar ou não seus planos orçamentários tendo em vista a eficácia empresarial, terá uma influência mínima em questões de estilo gerencial, capacidade criativa e perspicácia dos gestores.*
- l) *Cultura Geral: o conhecimento das diferenças culturais básicas entre raças e nações, o conhecimento das diferenças sociais e econômicas entre países ou blocos econômicos é importante para a percepção de oportunidades e ameaças à empresa diante de cenários estratégicos*
- m) *Liderança: como administrador de sua área, tem subordinados, e compete a ele conduzi-los à realização de suas tarefas de forma eficiente e eficaz para que a empresa atinja seus objetivos;*
- n) *Ética: deve ter sua conduta profissional firmada em valores morais aceitos de forma absoluta e pela sociedade”.*

Pelo entendimento dos autores, a profissão e os princípios que a norteiam são amplos e de responsabilidade alta na visualização do resultado como um todo.

Se espera um profissional competente e que saiba lidar com várias situações, que se chocam com os seus valores individuais. Seja um comunicador eficaz e também saiba exercer liderança impondo confiança a quem estiver trabalhando em conjunto com este profissional.

Não só os aspectos técnicos são fundamentados na função do *controller*, mas também aspectos culturais e de conhecimento conjuntural, fazem com que sua formação e sua busca por conhecimento seja incessante e de aprimoramento contínuo. Ao mesmo tempo precisa de objetividade em suas ações, pois hoje no nosso mercado competitivo onde as evoluções são apresentadas de forma muito rápida, o tempo de resposta é curto e precisa de muita precisão.

3.3.2. Funções procuradas pelas empresas

Em 1970, cerca de 30% do total de anúncios, colocavam como função a ser desempenhada pelo *controller* o planejamento para o controle. Entenda-se aqui este planejamento de maneira bastante ampla, envolvendo o *estabelecimento, a coordenação e a administração* de um plano de controle.

Nesta década, devido a um maior desenvolvimento, as empresas brasileiras neste período se viram obrigadas a buscar uma melhor estruturação objetivando

alcançar um maior controle de seus processos e atividades, tentando resgatar um certo atraso nesta área (controle).

Seguindo a linha do tempo, em 1980, apenas 15% do total dos anúncios citavam a função. No ano de 1989, caindo ainda mais (10%).

Relatórios e interpretações mostrou-se como uma das mais destacadas funções. Aqui ficam caracterizadas a elaboração de comparações entre padrões estipulados e o desempenho real. Esta função por servir, na verdade, como um termômetro para a avaliação do andamento da empresa é bastante comum, vindo desde os anos 60 na pessoa do contador industrial que estabelecia custos-padrão e investigava as variações. Esta função se mostrou bastante freqüente nos anos pesquisados, em 1970 apareceu em 21% dos anúncios, em 1980 em 40% e em 1989 em 43%.

A administração tributária, vem se mantendo como uma função bastante importante a ser desempenhada pelos *controllers*. Durante os anos de 1970 e 1980 respectivamente, a exigência por este tipo de função se manteve estável já que, do total de anúncios, cerca de 23% e 25%, relativos a estes anos, requeriam este papel do profissional. Em 1989 esta função deu um salto, subindo para 45% dos anúncios.

A avaliação e assessoramento, vem apresentando uma ascensão crescente dentre as funções profissionais requisitadas para o *controller*. Em 1970, apenas 10% dos anúncios mencionavam tal função, em 1980 este percentual já atinge a casa dos 17% e em 1989 salta para 32%. Neste aspecto, podemos indicar como fator de alavancagem desta função a complexidade das operações das empresas, exigindo do *controller*, uma postura como consultor do negócio, uma vez que o conhecimento da estrutura da empresa é conhecida.

O crescimento desta função dentro do rol das procuradas no *controller*, indica um caminho para o profissional atuante nesta área de forte envolvimento com a organização onde presta seus serviços.

A função de correta geração de demonstrações financeiras se mostra como uma das mais freqüentemente encontradas nos anúncios de 1980 e 1989, respectivamente, 40% e 35%. O aumento de importância desta função nestes dois anos pode ser devido a dois fatores:

1) Mudança no perfil do *controller*. Talvez em anos anteriores outras funções fossem mais valorizadas.

2) Aumento da complexidade dos relatórios às autoridades governamentais. No fim dos anos 80 e início dos anos 90, devido aos elevados níveis inflacionários, novas técnicas, mais sofisticadas, começaram a ser exigidas, como a correção monetária integral, por exemplo, exigindo um maior conhecimento por parte dos *controllers*.

Com exceção de um único caso em 1980, nenhuma empresa requereu do *controller* o que Horngren chamou de avaliação econômica.

Como abordado na literatura existente, dentro da área, a função de *controller* é fortemente multidisciplinar, já que o *controller* está envolvido com todos os setores da empresa e é muito importante que este tenha uma visão global dos negócios da organização.

Em 1970 percebemos que as empresas já vinham procurando este profissional, com forte perfil multidisciplinar, pois se no início da década de setenta este ainda apresentava um foco centrado na área contábil, já dentro deste período esta mudança pôde ser percebida.

Em 1970, dos anúncios que discriminavam a exigência de curso superior, nove procuravam contadores, oito procuravam economistas e outros nove deixavam o curso superior em aberto. Em 1980, este equilíbrio é mantido, com dez anúncios procurando contadores, nove procurando economistas, sete procurando administradores, dois procurando engenheiros e quatro deixando a formação em aberto. Em 1989, o equilíbrio nas exigências da formação do profissional também se mantém, com doze anúncios para contadores, nove para administradores, nove para economistas e nove em aberto.

Este equilíbrio nestes três anos pesquisados pode evidenciar um aumento na amplitude das funções de *controller*, desvinculando-o do trabalho eminentemente contábil. Entretanto, tal função ainda é de grande importância no papel do *controller*, o que pode ser visualizado pela grande quantidade de anúncios exigindo experiência na área fiscal/tributária, finanças e contabilidade – apesar de vir caindo paulatinamente nos anos pesquisados. Esta exigência apareceu em vinte anúncios em 1970, quatorze anúncios em 1980 e nove anúncios em 1989.

Além das funções mencionadas, existe atualmente um forte apelo para que o profissional que deseja se consolidar como um profissional completo dentro da área, o conhecimento de língua estrangeira (inglês e espanhol) e também uma unanimidade, o conhecimento básico em informática, sem o qual, o profissional já sai perdendo pontos. Poderíamos dizer que, atualmente este conhecimento nem pode ser o “básico”, pois as rotinas de processamento de informação estão cada vez mais sofisticadas e a sua extração de forma apropriada, garante nesta poderosa ferramenta, uma aliada no desempenho de suas funções, usando-a para seu benefício e de toda organização. O profissional de controladoria terá que ter esta intimidade com os Sistemas de informação que estão sendo disponibilizados, para que ele tenha o suficiente conhecimento no momento de uma avaliação dentro de sua empresa, na mudança de um sistema, para ganhar-se agilidade, por exemplo.

O profissional da área não pode fechar os olhos e muito menos, negar-se a utilização de novas tecnologias que surgem para um melhor desenvolvimento do trabalho de controle dentro das organizações.

3.4. O PERFIL ATUAL E O PAPEL DO PROFISSIONAL DE CONTROLADORIA, DENTRO DA NECESSIDADE DO MERCADO DE TRABALHO

Por se tratar de uma atividade relativamente nova no país, ainda existem dúvidas sobre o papel de Controller. As ferramentas de que este dispõe também constitui em uma dificuldade, entre o meio acadêmico e meio profissional, quando tratamos de integração da contabilidade, padrões, orçamentos, que seriam os meios de mensuração de que o Controller se utiliza para desenvolvimento do seu trabalho.

Os modernos conceitos de Controladoria indicam que na atualidade o *Controller* desempenha sua função de controle de maneira muito especial, isto é, ao organizar e reportar dados relevantes, exerce uma força ou influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa.

E diante deste aspecto, geralmente o Controller acaba assumindo a responsabilidade pelo projeto, implementação e manutenção de um sistema integrado de informações, que operacionaliza o conceito de que a contabilidade,

como principal instrumento para demonstrar a quitação de responsabilidades que decorrem *accountability* da empresa e seus gestores, é suportada pelas teorias da decisão, mensuração e informação.

"Accountability é a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder. Nas grandes empresas, onde é muito clara a separação entre propriedade e gerência, os acionistas representando, muitas vezes, interesses de inúmeros investidores, elegem os membros de seu conselho de administração, os quais, por sua vez, escolhem as pessoas, que efetivamente deverão gerir os negócios das empresas, formando-se, assim uma grande cadeia de accountability, que percorre toda a sua estrutura organizacional." (Nakagawa, 1993, p.17).

Utilizando com eficiência e eficácia, os recursos de que dispõe, o controller assume o papel de gestor desse sistema, na qualidade de principal executivo de informações de uma empresa, desenvolvendo a capacidade de planejar, executar e controlar de forma adequada as variações existentes nos resultados obtidos e desenvolvimento de formas adequadas de passar a informação necessária sobre este desenvolvimento.

Dentro deste enfoque, o papel da Controladoria é assessorar o principal executivo e os demais gestores na definição estratégica, fornecendo informações rápidas e confiáveis sobre a empresa.

No planejamento operacional, cabe a ele desenvolver um modelo de planejamento baseado no sistema de informação atual, integrando-o para a otimização das análises.

No controle, cabe ao *Controller* exercer a função de perito ou de juiz, conforme o caso, assessorando de forma independente na conclusão dos números e das medições quantitativas e qualitativas (índices de qualidade).

O processo de decisão e gestão das organizações é altamente influenciado pela atuação da Controladoria através das informações de planejamento e controle.

Algumas abordagens do aspecto de controle, não fazem distinção entre planejamento e controle, dando assim, um significado mais amplo ao conceito, entretanto em uma abordagem administrativa e organizacional, este aspecto leva em conta estes dois momentos importantes e distintos sob esta ótica.

Quando há esta distinção, isto possibilita uma visão do processo administrativo como um ciclo de atividades, existindo assim a figura do controle do que foi planejado e diante das operações e resultados obtidos e avaliados, pode-se determinar uma alteração na linha do que foi planejado anteriormente.

De maneira bem clara e objetiva, o controle é um constante *feedback* que possibilita comparações entre o planejado e o executado, sendo de suma importância para a realização de um planejamento de longo e curto prazo.

Dentro das organizações e de modo prático, à medida que se dá maior ênfase ao controle das operações, mais próximo estarão de ser cumpridos os objetivos descritos no orçamento anual ou qualquer outro planejamento de longo prazo.

Um pré-requisito e uma ferramenta essencial ao desempenho satisfatório da função de controle é um eficiente sistema de informações que revele a necessidade de ações corretivas em tempo apropriado, possibilitando aos gestores julgar se seu plano ainda é apropriado, diante de mudanças ambientais acontecidas a cada mês ou ano.

A qualidade do processo decisório e o seu aperfeiçoamento, passa necessariamente pela íntima ligação existente entre a função de controle e um planejamento por um bom sistema de *feedback*, que consiga identificar e corrigir possíveis falhas de planejamento, ou até mesmo corrigir a tempo distorções ocasionadas pelo ambiente nas questões organizacionais e operacionais dentro da responsabilidade que tem a Controladoria de se mostrar nesta hora, como uma ferramenta de avaliação do processo como um todo, mostrando direções e não somente mostrando através de conceitos abstratos, mas de forma e em tempo real, o que dá uma maior segurança e maior confiabilidade nestas informações necessárias a “tomada de decisão”.

Neste sentido, o processo de decisão envolve-se em um ajustamento diário, a fim de estabelecer boas decisões estratégicas, trilhando o melhor caminho para isto.

3.4.1. O Perfil Profissional do Controller na Atualidade

Ilustrando esta ótica de que hoje a função de *controller*, que até então era eminentemente contábil, passou a ter uma visão diferenciada sendo que atualmente o seu papel mudou passando o profissional de controladoria a ocupar diferentes posições nas organizações, nos utilizamos de dados extraídos do estudo da contadora Mônica Sionara Schpallir Calijuri, pesquisa esta elaborada em fevereiro e março de 2004, que aborda justamente este enfoque, ou seja, o *perfil atual e a necessidade do Mercado*, quando busca o profissional de controladoria.

A seguir, estaremos apresentando algumas tabelas extraídas deste trabalho e alguns conceitos e comentários, que trazem algumas realidades no meio empresarial, quando se busca um profissional para atendimento das necessidades desta função e que atualmente, alcançou um “status” privilegiado pela sua formatação, onde poderemos comprovar que as funções e exigências neste profissional, traçam um perfil cada vez mais inteirado com o meio ambiente e com a realidade econômica, política e de muita competitividade que existe no ramo produtivo, seja ele qual for e que seguimento de trabalho tiver, pois este profissional é cada vez mais focado pela sua relevância nas organizações, seja qual for o porte da empresa.

Da pesquisa realizada na internet, nos anúncios de contratação de *controller*, foram identificados os seguintes constantes na tabela 1:

TABELA 1 - Anúncios pesquisados			
Cargo recrutado	Quantidade de anúncios	Cargo recrutado	Quantidade de anúncios
<i>Cost Controller</i>	1	<i>Controller</i>	17
<i>Banking controller</i>	1	Gerente de controladoria	1
<i>Business controller</i>	3	<i>Controller de Gestão</i>	1
<i>Finance controller</i>	4	<i>Corporate controller</i>	1
<i>Controller Industrial</i>	2	Coordenador de controladoria	2
<i>Plant controller</i>	2	Total de anúncios	35

FONTE: Revista Brasileira de Contabilidade, v. 33, n. 150.

Na maioria das empresas, segundo a pesquisa (72,4%), a controladoria está definida em seu organograma como um órgão de linha. Em oposição, 20,7%, apontam a controladoria como um órgão de assessoria. As respostas foram

analisadas em relação a posição da controladoria no organograma e não com relação as funções desempenhadas.

A posição do *controller* varia de acordo com a companhia. Enquanto em algumas empresas o *controller* tem suas funções restritas a compilação de dados, em outros casos o *controller* é o executivo-chave que ajuda a alta direção na tomada de decisões, gerenciamento do planejamento e *controller* de todas as subdivisões da companhia. O *controller* está posicionado entre estes dois extremos. Destaca-se que o rol de responsabilidades do *controller* no contexto atual tem aumentado consideravelmente, na posição de consultor interno, ajudando com informações relevantes para as decisões dos gestores.

Na teoria o *controller* não tem autoridade de linha, exceto sobre o departamento contábil, mas devido ao fato de reportar e interpretar dados relevantes, o *controller* exerce força e influência que levam os gestores a tomar decisões consistentes com os objetivos da organização.

Na tabela abaixo, foi solicitado a indicação do nível do cargo:

TABELA 2 - Posição do <i>controller</i> na estrutura organizacional da empresa		
Posição hierárquica do controller	Respostas	Percentual em relação ao total de respostas
Gerência	16	55,2%
Diretoria	10	34,5%
Supervisão	2	6,8%
Coordenação	1	3,5%
TOTAL		100,0%

FONTE: Revista Brasileira de Contabilidade, v. 33, n. 150.

O resultado obtido nas respostas deixa claro que a grande maioria das empresas creditam ao *controller* o status de gerente.

Já nos anúncios de *controller*, foi identificada a subordinação hierárquica mantida em um nível gerencial, ou seja, (76,5%) se reportam ao diretor Financeiro/administrativo e (23,5%) ao diretor Geral/presidente.

Na montagem de uma estrutura é muito difícil estabelecer um padrão que atenda a todas as organizações. Cada organização deve decidir como cada função pode ser agrupada para obter resultados mais efetivos. De acordo com o tamanho

da organização e natureza de seus negócios, bem como experiência dos executivos e assessores, pessoal, espaço físico e psicologia organizacional.

Na pesquisa realizada com os ocupantes *controllers*, foi solicitada aos mesmos que assinalassem as funções desempenhadas por eles em um rol de funções listadas. Os resultados estão na tabela 3.

TABELA 3 - Funções desempenhadas pelos <i>controllers</i>		
Atribuições desempenhadas pelos <i>controllers</i>	Respostas	Percentual em relação ao número de <i>controllers</i> participantes
Gestão de custos	28	96,6%
Coordenação de fechamentos contábeis mensais	28	96,6%
Elaboração de relatórios gerenciais locais	27	93,1%
Planejamento e controle orçamentário	26	89,7%
Planejamento tributário	24	82,8%
Sistemas gerenciais	24	82,8%
Elaboração do budget	22	75,9%
Estudos de viabilidade de investimento	18	62,1%
Participação na reestruturação societária	16	55,2%
Elaboração de manuais internos	15	51,7%
Conversão para US GAAP	14	48,3%
Elaboração de relatórios gerenciais internacionais	12	41,4%
Responsável pelo atendimento a clientes, fornecedores e órgãos governamentais	12	41,4%

FONTE: Revista Brasileira de Contabilidade, v. 33, n. 150.

Nota-se que apesar das mudanças nas organizações verificadas nos últimos anos e da incorporação de novas funções, as tarefas ligadas à contabilidade são aquelas que obtiveram o maior percentual de respostas.

Os *controllers* que participaram da pesquisa desempenham muitas funções, algumas delas dissonantes da função de controladoria previstas na literatura, tais como contas a pagar, gestão de caixa, funções eminentemente da área de tesouraria, conforme classificação feita por Horngren, Sundem e Stratton (1999, p.18), onde segregam as funções da controladoria e funções de tesouraria. No entanto este fato é esperado, considerando que a controladoria está sendo desenvolvida inclusive em pequenas empresas, onde a divisão de tarefas não é tão rígida.

Em contrapartida, na pesquisa realizada nos anúncios de emprego na internet, foram analisadas as funções listadas no recrutamento de *controller*. Os resultados estão na tabela 4.

TABELA 4 - Funções a serem desempenhadas pelos *controllers*

Funções a serem desempenhadas pelo <i>controller</i>	Número de vezes em que foi citada	Percentual em relação ao número de anúncios
Gerenciar a área contábil	15	88,2%
Elaboração de relatórios gerenciais	10	58,8%
Gerenciar a área fiscal	8	47,1%
Fechamento contábil em US GAAP	8	47,1%
Gerenciar a área de de Tesouraria	7	41,1%
Gerenciar a área de custos	6	35,3%
Orçamento	5	29,4%
Planejamento tributário	5	29,4%
Dar suporte às unidades de negócio	4	23,5%
Normatização, revisão e implantação de sistemas de normas e procedimentos	4	23,5%
Planejamento Financeiro	3	17,7%
Elaboração das demonstrações financeiras no Brasil	3	17,7%
Análise de investimento	3	17,7%
Supervisão e controle de custos industriais	2	11,2%
Auditoria interna	2	11,2%
Elaborar forecast	2	11,2%
Atendimento à auditoria externa e órgãos de fiscalização	2	11,2%
Gerenciar a área de controladoria	1	5,8%
Controles internos	1	5,8%
Jurídicos	1	5,8%
Planos de negócios	1	5,8%
Controle de despesas operacionais	1	5,8%
Sistema integrado Gerencial	1	5,8%
Planejamento e controle	1	5,8%
Supervisão da rotina contábil e fiscal	1	5,8%
Mapeamento de riscos de negócio	1	5,8%
Participação efetiva na gestão administrativa da planta industrial	1	5,8%

Fonte: Revista Brasileira de Contabilidade, v. 33, n. 150.

A função contábil a ser desempenhada pelo *controller* está citada em 88,2% dos anúncios, 58,8% consta a elaboração de relatórios gerenciais. Gerenciar a área fiscal e o fechamento contábil em US GAAP, aparecem com 47,1%, além de outras funções identificadas.

Hoje a realidade empresarial é muito competitiva. Diferenciais são esperados e até mais, cobrados em todas as escalas; por parte dos clientes, que

estão exigindo cada vez mais, dos investidores, que estão esperando uma melhor performance e mesmo os diretores que estão tornando-se cada vez mais independentes e têm questionamentos mais profundos. Um novo tipo de administradores e uma nova estrutura organizacional aparecem. Isto inclui os novos *controllers*. Eles devem ser muito mais efetivos, motivar pessoas, resolver problemas, saber resolver problemas financeiros, entre outros. Além disso, uma pessoa com este perfil tem muito a contribuir para a empresa.

A simples execução de tarefas rotineiras não é mais aceita nos dias atuais, ficando o profissional que não acompanhou este ritmo de atualização, fadado ao fracasso ou ao segundo plano de qualquer organização.

OLIVEIRA, PEREZ e SILVA (2002, p. 21), comentam ainda que o *controller* deve possuir novas habilidades, como práticas internacionais de negócios, controles orçamentários, planejamento estratégico. Enfatizam que deve ser um profissional de fácil relacionamento e extremamente hábil para vender suas idéias.

MARTINS (2002, p. 16), diz que o *controller* deve possuir um entendimento preciso das forças que estão impactando nos resultados econômicos da empresa, mesmo quando tais forças não sejam totalmente controláveis. Este profissional passa a ser um elemento de extrema importância nas definições políticas e empresariais de qualquer grupo.

Na pesquisa realizada com os *controllers*, foram identificadas habilidades que em suas opiniões são importantes para o desenvolvimento dos trabalhos requeridos.

TABELA 5 - Habilidades dos *controllers*

Habilidades	Número de vezes em que foi citada	Percentual de resposta em relação ao nº. de <i>controllers</i> participantes
Liderança	27	93,1%
Iniciativa	26	89,7%
Flexibilidade para mudanças	26	89,7%
Facilidade de relacionamento interpessoal	26	89,7%
Conhecimento de finanças	25	86,2%
Capacidade para implantação de novas idéias/projetos	25	86,2%
Senso crítico	24	82,8%
Facilidade de gestão de conflitos	23	79,3%
Raciocínio lógico-matemático	22	75,9%
Domínio de línguas estrangeiras	17	58,6%

FONTE: Revista Brasileira de Contabilidade, v. 33, n. 150.

Os resultados da pesquisa mostram que a liderança é a habilidade principal citada pelos *controllers* (93,1%); seguida por iniciativa, flexibilidade para mudanças e relacionamento interpessoal, igualmente com 89,7%; conhecimento de finanças e capacidade para implantação de novas idéias (86,2%) dentre as principais votadas.

Ainda enriquecendo o conteúdo da pesquisa feita junto aos *controllers*, em resposta aberta citaram algumas outras habilidades consideradas importantes para o desempenho das suas funções como:

- Proatividade
- Interação
- Antevisão das demandas
- Visão de processos
- Capacidade analítica
- Visão de negócios
- Ter conhecimentos profundos de contabilidade

Este novo profissional de controladoria mostra seu perfil e requisitos esperados, ou seja, ser um líder, ter iniciativa, ser flexível. MARTINS (2002, p. 11) ainda cita que: *“Se os contadores não estiverem capacitados para fornecer informações pertinentes e relevantes, nas decisões empresariais, outros especialistas irão inevitavelmente assumir esta função”*.

Em contra-partida interessante é verificar se as empresas que estão procurando novos *controllers* estão evidenciando as mesmas características e habilidades. A seguir na tabela 6, os resultados constatados nos anúncios:

TABELA 6 - Habilidades requeridas dos <i>controllers</i>		
Habilidades	Número de vezes em que a habilidade foi citada nos anúncios	Percentual de resposta em relação ao nº. de anúncios
Liderança	7	41,1%
Proatividade	7	41,1%
Facilidade de relacionamento interpessoal	6	35,3%
Dinamismo	5	29,4%
Motivação	5	29,4%
Dedicação	5	29,4%
Capacidade de gestão	5	29,4%
Flexibilidade	4	23,5%
Senso de urgência	3	17,7%

Continuação - TABELA 6 - Habilidades requeridas dos *controllers*

Habilidades	Número de vezes em que a habilidade foi citada nos anúncios	Percentual de resposta em relação ao nº. de anúncios
Colaborativo	2	11,2%
Assertividade	2	11,2%
Capacidade de trabalho sob pressão	2	11,2%
Capacidade para montar um departamento e resolver problemas ligados à área financeiras	1	5,9%
Fortes valores éticos	1	5,9%
Visão de negócios	1	5,9%
Iniciativa	1	5,9%
Entusiasmo	1	5,9%
Determinação	1	5,9%
Alto potencial	1	5,9%
Autonomia	1	5,9%

FONTE: Revista Brasileira de Contabilidade, v. 33, n. 150.

Os resultados mostram que a liderança também é a habilidade mais citada, a exemplo dos resultados obtidos com os *controllers*. Outro fato que deve ser observado é a exigência do *controller* ser proativo.

Um aspecto interessante apontado nestes dois últimos quadros é do peso exercido pelo profissional de controladoria, pois tanto para os profissionais atuantes na área, quanto para as empresas que o buscam, uma das características mais marcantes e procuradas é a liderança, fato este que marca de forma muito forte a atuação deste profissional, uma vez que o mesmo busca ser este líder, bem como esta qualidade é exigência para o desempenho de seu trabalho dentro da organização.

Outro ponto importante é a questão da procura pela proatividade, que como característica identificada traz um conceito esperado e sentido pela classe, de que o profissional que está a frente desta área de atuação e executa o papel de *controller*, tem que ter como forte característica a marca pela "ação", despertando confiança da alta direção da empresa e também das pessoas sob o seu comando.

O fato da competitividade do mercado e as modificações constantes, sejam de ações econômicas e políticas, bem como na legislação o que traz uma necessidade constante de atualização e uma busca incessante e contínua por conhecimento, traz outra característica apontada, tanto pelo profissionais, quanto a

buscada pelas empresas. A flexibilidade para mudanças, juntamente com o dinamismo, apontando um caminho sem volta para o profissional que deseja seguir nesta área, que é a capacidade de se adequar ao momento e ao ambiente, trazendo consigo a confiança que deve impregnar a sua equipe, inspirando o mesmo sentimento dos que trabalham em conjunto com este profissional, na busca de soluções ao mesmo tempo viáveis a realidade e também objetivas.

O fato de ter que trabalhar em conjunto para poder chegar ao seu objetivo e lidar com o todo de uma organização, não pensando apenas em pontos e fatos isolados, faz com que este “novo profissional” tenha como perfil característico também, a questão de poder exercer além de influência, uma facilidade no aspecto do relacionamento interpessoal, que aliado a capacidade de gestão (outra característica deste), o pode levar ao sucesso na formação de verdadeiros “times” que tem o mesmo espírito e trabalham com o mesmo pensamento, não perdendo-se o foco.

Fica demonstrado que além de aspectos técnicos sólidos, pois o perfil exigido é que se tenha uma formação acadêmica voltada para isto, se espera um líder com outras características que o fazem “agregador” e um forte formador de opinião. Sua palavra vai ser decisiva em vários aspectos, pois tem um papel fundamental de basear tomada de decisões da forma mais lógica e ao mesmo tempo racionalizando situações que podem causar algum revés nos projetos e ambições que o grupo, organização deste profissional esteja inserido, antecipando ações e orientando um melhor ângulo de possibilidades para as metas traçadas.

Quanto a sua formação, ainda é muito forte a presença do contabilista atuando como *controller*. Segundo a literatura da área, realmente a características e preferências recaem sobre o profissional de contabilidade, pelo perfil e para atendimento de quesitos básicos e necessários da atividade.

Porém existem autores, como MARTINS, que apontam que se o contador não assumir este papel e as responsabilidades, como fornecedor de informações valiosas ao processo de decisão, fatalmente esta função será assumida por outros especialistas. Fato este que já ocorre em diversas organizações, onde o *controller*, não é contabilista, porém a conhece e se destaca no objetivo primordial da controladoria que é apontar caminhos para ganhos produtivos e econômicos.

Na pesquisa da contadora MÔNICA SIONARA SCHPALIR CALIJURI, de que nos utilizamos para estas análises, houve esta indagação ao *controllers* envolvidos na pesquisa, sobre qual a formação dos mesmos e a seguir o quadro aponta os resultados obtidos.

TABELA 7 - Cursos de graduação do *controller*

Curso	Respostas	Percentual
Ciências Contábeis	13	44,9%
Administração	6	20,8%
Administração e Contabilidade	5	17,2%
Ciências Econômicas e Ciências Contábeis	3	10,3%
Ciências Econômicas	1	3,4%
Direito e Ciências Contábeis	1	3,4%
TOTAL	29	100,0%

FONTE: Revista Brasileira de Contabilidade, v. 33, n. 150.

Sendo que, nos anúncios procurando pelos *controllers* a situação também não foi diferente, onde o curso de Ciências Contábeis foi citado 9 vezes, seguido de Administração, Contabilidade ou Economia (3), Administração, Economia, Ciências Contábeis ou Engenharia (2), Ciências Contábeis ou Administração (1), Administração, Economia ou Engenharia (1).

Outro fato relacionado a formação é quanto as respostas relativas a formação pós-graduada onde a maioria dos *controllers* entrevistados, sinalizou que havia realizado curso de pós-graduação (*lato-sensu* “especialização”, *stricto sensu* “mestrado” e MBA. Na resposta a esta pergunta, 89,7% das respostas foram positivas (26), sendo que, apenas 10,3%, ou 3 *controllers*, não haviam ainda curso de pós-graduação.

No quadro abaixo ficaram identificados os principais cursos escolhidos:

TABELA 8 - Cursos de pós-graduação concluídos

Cursos de pós-graduação	Respostas obtidas	Percentuais
MBA	14	33,3%
Especializações em outras áreas (Marketing, Direito, Economia e outros)	9	21,4%
Especialização em Controladoria	8	19,0%
Especializações em áreas relacionadas a Finanças	8	19,0%
Mestrado em Ciências Contábeis e Controladoria	3	7,1%
Total de cursos	42	100,0%

FONTE: Revista Brasileira de Contabilidade, v. 33, n. 150.

Na pesquisa realizada nos anúncios de empregos, foi detectada a exigência do MBA em 11 (onze) dos dezessete anúncios analisados, ou seja, 64,7% dos anúncios citam o MBA como curso exigência ou como diferencial. Outros cursos de pós-graduação não foram citados.

No entanto, pelos conhecimentos exigidos e funções a serem desempenhadas fica claro que o *controller* requisitado deve ter cursado pós-graduação, além da experiência prévia, exigida em 100% dos anúncios.

Outra questão a ser analisada é o fato de que é cada vez mais forte a concorrência e competitividade também no fator profissional para os *controllers*, uma vez que como a própria pesquisa demonstra existe a necessidade de constante aperfeiçoamento profissional.

Neste aspecto a busca pela formação é questão básica para o profissional que deseja desempenhar a função do *controller*, seja na graduação e na fase seguinte que é a pós-graduação, fato este que demonstra o alto grau de exigência que é imposto neste mercado. E apenas um grupo seleto de profissionais consegue alcançar êxito, pois a dificuldade de chegar aos bancos de faculdade e as salas de pós-graduação, é um fato que eleva o nível profissional e restringe ainda mais o grupo de profissionais com capacidade da ocupação das vagas disponíveis atendendo as necessidades do mercado, visto as dificuldades sociais brasileiras, principalmente na educação.

3.4.2. O Risco Profissional

Um dado muito importante e que não podemos nos esquecer, na abordagem da profissão do contabilista e também do *controller*, é o fato do RISCO PROFISSIONAL, inerente ao exercício da profissão.

Como através da constatação das pesquisas efetuadas, verificou-se a íntima ligação do contabilista às funções de *controller*, é interessante que o profissional que ingresse nesta área, tenha bem claro que o desempenho das atividades, não é feito apenas de aspectos positivos e dentro da análise profissional, este tem que estar

preparado e ciente de todas às implicações que seus atos profissionais podem acarretar.

Para abordagem deste tema, nos utilizaremos de alguns trechos do artigo do Dr. Cláudio Cru, advogado em São Paulo e empresário da Contabilidade, que apesar de carregar em seu texto um apelo fortemente voltado a defesa da classe, atitude louvável; pode gerar opiniões divergentes e favoráveis às medidas constantes do Código Civil, relativas a responsabilidade no exercício profissional, como forma de diminuir a sonegação e a prática de atos ilícitos e dolosos ao Estado.

Entretanto, o texto encara hoje a realidade do Contabilista que carrega mais este fardo sobre suas costas, já sem espaço para tantas responsabilidades e tão pouco reconhecimento.

Quando Dr. Cláudio, dá enfoque no título do seu artigo: *“Contabilista, uma Profissão de Risco!”*, isto não tem intuito de chocar ou assustar aos futuros contabilistas, mas sim preparar a todos que exercem esta tão nobre profissão, para as desventuras da classe. E quanto afirma que,

“De todas as profissões reconhecidas, a única que é contemplada com dupla responsabilidade é a do contabilista (empregado, autônomo ou empresário no setor).

Em toda relação de serviço profissional podemos identificar a existência de dois sujeitos, o tomador e prestador. O primeiro é aquele que se vale dos conhecimentos e dos serviços disponibilizados que atendam suas necessidades; O segundo é o ofertante e detentor de determinada técnica ou conhecimento – o prestador”.

Nesta ótica de visão, onde existe de um lado a necessidade e do outro a solução para esta, poderíamos citar alguns exemplos bem simples, mas de uma visualização bem básica:

- 1) para solucionar uma dor de dente, contamos com o conhecimento e a técnica disponibilizada pelo dentista;
- 2) para recuperar um veículo, contamos com o profissional mecânico ou funileiro;
- 3) para edificar um casa, contamos com o conhecimento do arquiteto e do engenheiro, o primeiro para projetar e conceber e o segundo para erigir com segurança.

Nesta mesma linha pode-se enquadrar uma outra necessidade – cumprimento das obrigações acessórias de natureza fiscal-tributária; trabalhista e previdenciária; contábil e de tributação federal, tão necessária quanto ao alívio da dor de dentes; a recuperação de um veículo ou a edificação esplendorosa e segura de uma residência.

Na ótica do Dr. Cru, estas três necessidades são satisfeitas com o envolvimento das partes, bilateralmente. E não sendo satisfeitas, somente entre elas será resolvida a pendência, não envolvendo a terceiros, exceção feita ao comportamento por dolo, que se verificado, sujeita seu autor a sanções públicas – que vão da privação da liberdade e outras sanções de natureza profissional, como perda de licença ou suspensão do exercício profissional.

Não é o que acontece no caso do contabilista como ele comenta abaixo:

“Quando afirmamos que o contabilista é duplamente responsável, não estamos querendo dizer que ele [contabilista] deverá ressarcir em dobro o prejuízo que causou ao seu tomador [cliente ou empregador], quando do exercício regular de uma atividade, mas sim, estamos nos referindo a uma nova modalidade de responsabilidade, que diferentemente daquela existente entre o paciente e seu dentista, vincula o contabilista, também, ao credor de seu tomador [cliente ou empregado].”

Diferentemente da situação do médico, do dentista, do arquiteto, do engenheiro, do advogado, o contabilista é um preposto, que se utilizando do mandado (expresso ou tácito) a ele outorgado, se agir com dolo e disto resultar um prejuízo a terceiros, estranhos, em princípio, na relação outorgante [contribuinte] e outorgado [contabilista], deverá para com este [terceiro], reparar o prejuízo sofrido, é o que deixa claro através da visão nos exemplos acima, o Dr. Cru.

Transcrevendo o que diz o Código Civil, a respeito dos prepostos, podemos ter um visão da amplitude desta responsabilidade:

Capítulo III

DOS PREPOSTOS

Seção III

Do Contabilista e Outros Auxiliares

“Artigo 1.177 – Os assentos lançados nos livros ou fichas do preponente, por qualquer dos prepostos encarregados de sua escrituração, produzem, salvo

se houver procedido de má-fé, os mesmos efeitos como se o fossem por aquele.”

“Parágrafo único: No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelo atos culposos; e perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos.”

Cru discorre ainda sobre a dificuldade da aplicação do instituto da solidariedade no exercício profissional do contabilidade, uma vez que este quando contratado depende de forma direta ou indireta do contratante, portanto gerando um conflito na questão de isenção e imparcialidade em alguma tomada de decisão contrária aos princípios profissionais.

O Código Civil, também coloca que contabilista pode se negar a praticar atos de sua prerrogativa ou inerentes a sua formação profissional. Segundo Cru, outra grande inverdade, produto de quem não conhece este ofício e está muito distante do cotidiano da contabilidade aplicada. Visto que nenhum ato ou fato administrativo, apreciáveis monetariamente, verificados no estabelecimento, pode deixar de ser interpretado e escriturado, haja vista sua influência no estado ou situação patrimonial das sociedades, mesmo que decorra de operações um tanto quanto obscuras ou não tão transparentes.

Afinal, se houve alguma movimentação que afeta o patrimônio e resultado da empresa haverá a necessidade de seu registro, sob pena do não equilíbrio entre Ativo e Passivo patrimonial.

No dia-a-dia da empresa, acontecem diversas situações em que o contabilista se vê em dúvida no seu procedimento, como no exemplo abaixo, constante no artigo do Dr. Cláudio Cru:

“...uma operação de ingresso de recursos para a conta Bancos conta movimento, no valor de R\$ 10.000,00. Neste caso uma das partidas é a conta Banco e a outra poderá ser..., mas deverá existir, sob a pena de prejuízo na harmonia do Balancete e do Balanço patrimonial. Se o recurso citado for produto de Vendas, não vemos problemas; se for produto de recebimento de Títulos ou Duplicatas, não vemos problemas; se for oriundo de aporte de recursos dos sócios, não vemos problemas. Todos os fatos citados permitem a regular escrituração contábil e a existência da indispensável partida dobrada. Porém, se tratar de aporte de recursos de sócios que não possuem a devida origem fiscal, como fica o contador?”

No nosso entender ele deve simplesmente se ater a informação prestada pelo Administrador da sociedade e contabilizar a crédito de conta corrente sócio, a quantia de R\$ 10.000,00. Aparentemente o caso está encerrado, mas não está não! É neste exato momento que as novas normas, dispostas no Código Civil brasileiro em vigor, peca e penaliza o profissional, senão vejamos:

Se a origem do aporte não pode ser comprovada pelo sócio, resta saber de onde veio este recurso. Num primeiro momento pode ter vindo de um empréstimo particular do sócio junto a terceiros, só que não foi possível provar isto. De outras forma também lícitas de obtenção de recursos pelo sócio aportante, mas também, não foi possível provar isso. Assim, somente resta – recursos oriundos de omissão de receita fiscal.”

O ato ilícito é avaliado pelo contabilista, quando assina o balanço patrimonial, pois é prerrogativa deste profissional, devidamente habilitado, assinatura do mesmo. Mais até que uma prerrogativa se faz uma obrigação.

É neste momento que ele assume o risco de ter produzido uma peça que não retratou a verdade, pois, a contra-partida do depósito bancário de R\$ 10.000,00 não é recursos aportados pelo sócio (conta corrente sócio – Obrigações da sociedade). A contra-partida verdadeira é a venda sem nota fiscal. O registro deste fato, como foi feito, não deixa de ser uma maquiagem no Balanço, para todos os fins de direito, inclusive para imputar ao contador uma conduta dolosa, que o levará a responsabilidade solidária!

A atribuição deste ônus e responsabilidade ao contabilista, de forma nenhuma vai fazer com que o contribuinte venha a ter um comportamento diferenciado e faça tudo dentro da legalidade. Se trata, antes de mais nada, de uma questão cultural e de postura trazida de longa data, onde a “Lei de Gerson”, de levar-se vantagem em tudo, tem vigor e ainda perdura no cenário empresarial. Ainda mais com a grande carga tributária que penaliza ao pequeno produtor e a empresa que luta para sobreviver, por isso, não há que se crucificar ao empresário que tenta “possibilidade” muitas vezes ilícitas, mas penalizar ao profissional da contabilidade como “fio-terra” desta questão, também é igualmente injusto.

Há sim, a necessidade de incentivos do Estado, mas de outras formas, para tornar a classe empresarial, aliada nesta campanha, dando dignidade a todo o processo. Entretanto, com estas modificações do novo Código Civil, o profissional assume mais uma obrigação pesada – a de ser avalista ou fiador de seu cliente, cujos valores deste encargo nunca são conhecidos, destarte, impossíveis de serem administrados ou para os quais não há como se precaver.

No fim de seu artigo, Dr. Cláudio Cru, resume bem a realidade a que nos deparamos no exercício profissional de contabilista e expõe a sua indignação do descaso em relação ao profissional da área.

“Trata-se de mais uma faceta que atinge o sofrido Contador, que embora de profissão nobre, sob todos os pontos de vista, de fundamental importância social, pois é o elo entre o fisco e contribuinte, nunca guardou em sua relação profissional o devido reconhecimento social e a contra-prestação justa.”

Por isso, da importância em termos uma classe unida e ciente de suas responsabilidades, bem como do seu importante papel na sociedade, pois é o profissional de contabilidade que está por trás de relevantes informações a sociedade e assumindo as funções de *controller*, passa a desempenhar um aspecto de maior poder decisório, portanto, de maior expressão em seus atos profissionais, estando a frente de muitas ações dentro do meio empresarial e orientando os caminhos a serem percorridos, em uma concepção centrada em princípios de honestidade e ética na atuação profissional.

IV. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante da proposta da análise relativa às funções do *controller* e todo o contexto onde este está inserido, notamos que conforme já observado anteriormente, a profissão de *controller* e as ligações da Controladoria com todos pontos críticos de sucesso para qualquer organização, fazem da profissão um foco de atenção dentro do contexto empresarial.

Não é à toa, que muitos profissionais envolvidos nas áreas de Contabilidade, Finanças, Economia e Administração, buscam aprimorar e ter um maior entendimento do que trata e as abordagens que a Controladoria executa e o tratamento que se dá a geração de informações originadas pela área de Controladoria, que passam a ter uma atenção especial por parte dos empresários, uma vez que antecipando movimentos, evitam custos e por consequência aumentam seus resultados.

Verificou-se também que a necessidade deste profissional ter uma formação de base sólida e que dê condições ao mesmo de referenciar decisões de cunho bastante crítico em relação a aspectos ambientais, econômicos e até jurídicos é muito forte, visto que se tornam preocupação para o empresário, uma vez que o governo e às instituições cada vez mais forçam as empresas a terem um cuidado especial com esta parte fiscal, tributária e societária. Uma vez que geralmente o empresário está focado em decisões estratégicas, por vezes, delega a pessoas competentes a tomada de decisão em relação aos aspectos técnicos, no caso seu contador ou seu *controller*, que deverá ter respaldo para uma resposta à altura da necessidade de seu cliente (interno ou externo).

A questão da formação do profissional se torna algo muito importante em todo este contexto, pois se evidencia através das pesquisas efetuadas que quase a totalidade dos profissionais atuantes nesta área tem já cursado sua pós-graduação, constatando que o nível para se chegar ao exercício da profissão passa por um processo gradativo de formação em conjunto com a experiência adquirida no dia-a-dia de trabalhos direcionados na área. A liderança é outro ponto forte na figura do profissional que deve ser ressaltada, pois é pré-requisito para uma atuação que atenda as expectativas, em suas atividades, pois está dentro do perfil de atuação

esta figura de forte apelo à comunicação e a liderar as situações em busca de resoluções objetivas e que se tornem claras a todos os envolvidos.

Esperamos que os próximos pesquisadores, tenham em mãos material mais rico em relação a Controladoria brasileira, uma vez que o enfoque obtido através dos livros é geralmente centrado em conceitos “importados” e que muitas vezes não refletem a realidade do nosso mercado e da nossa postura de trabalho. Ficou claro, que conceitualmente, o contabilista, profissional da contabilidade que geralmente está mais intimamente ligado a figura da Controladoria, pela própria formação que fornece maior subsídio ao desempenho exigido, terá que sair em busca de atualização e modificar sua postura de trabalho, para trazer consigo um aspecto até então relegado a segundo plano, desde sua formação; a sua efetiva participação no processo decisório e de gestão, dentro das organizações.

O profissional que não se atualizar estará fortemente impelido ao fracasso, pois o mercado é formador de uma massa crítica e extremamente produtiva, revelando a cada dia um profissional tentando superar desafios e metas. Por isso, da importância dada ao aprimoramento, a atualização e a comunicação, comunicação esta que é fonte geradora de informações e subsídios de trabalho para a Controladoria poder tomar suas decisões. E aquele profissional que não estiver atento a estes detalhes, estará fora do circuito onde esta informação circula, ficando assim, fora do mercado, conseqüentemente, ou desempenhando sub-funções, que não o desmerecem, mas que limitam o desenvolvimento deste profissional, deixando a cargo de outros, decisões que poderiam e deveriam ser suas.

V. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- CATELLI, A. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- FIGUEIREDO, S. **Controladoria: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1992.
- MOSIMANN, C. P. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- NAKAGAWA, M. **Introdução à Controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.
- OLIVEIRA, L. M. **Controladoria: conceitos e aplicações**. São Paulo: Futura, 1998.
- PEREZ JUNIOR, J. H. **Controladoria de Gestão: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- CRU, C. **Contabilista, uma profissão de Risco!**. Disponível em: http://www.classecontabil.com.br/servlet_art.php?id=711 Acesso em: 29 jul. 2005.
- SIQUEIRA, J. R. M. O Perfil do *Controller* no Brasil: Uma Pesquisa Exploratória no Período de 1960-1989. **Archétypon**, Rio de Janeiro, v.1, n.1, p. 106-134, dez. 1992.
- REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE. Sistemas de informações e Controladoria. São Paulo: CFC, v. 27, n. 112, jul./ago. 1998.
- CALIJURI, M. S. S. Controller – O Perfil Atual e a Necessidade do Mercado de Trabalho. **Revista Brasileira de Contabilidade**, São Paulo: CFC, v. 32, n. 150, p. 38-53, nov./dez. 2004.
- SIQUEIRA, J. R. M. de; SOLTELINHO, W. O Profissional de Controladoria no Mercado brasileiro – Do Surgimento da Profissão aos Dias Atuais. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo: FIPECAFI, FEA, USP, v. 16, n. 27, p. 66-77, set./dez. 2001.
- FLORIANI, A. R. Controladoria como Geradora de informações para Subsidiar Decisões Administrativas. **Revista de Negócios**, Blumenau: FURB, v.6, n. 3, p. 29-38, jul./set. 2001.